

KWARTALNIK
PRAWA PODATKOWEGO
2/2020





WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2020

Rada Naukowa:

Hanna Litwińczuk

Jerzy Małecki

Wiesława Miemieć

Petr Mrkývka

Redakcja:

Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny

Michał Wilk – Z-ca Redaktora Naczelnego

Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny

Izabela Baran – Redaktor językowy

(język polski)

Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
w Łodzi

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący
Katarzyna Smyczek

Skład i łamanie
AGENT PR

Projekt okładki
Jakub Baraniak
Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2020

Printed in Poland

Redakcja
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12
tel. (42) 635 46 50; e-mail: kpp@uni.lodz.pl

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
Wydanie I. W.10367.21.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)
Ark. wyd. 3,4; ark. druk. 4,5

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63

SPIS TREŚCI

Artykuły

Rafał Graczyk Głosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., sygn. I SA/Bd 732/19	9
Roman Namysłowski Ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego: realizacja zasady neutralności a funkcja fiskalna VAT	17
Anna Nykiel-Mateo Review of the rules on the special scheme for small enterprises under the VAT Directive 2006/112/EC	35
Ireneusz Nowak Wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej	49



Rafał Graczyk*

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W BYDGOSZCZY Z DNIA 5 LUTEGO 2020 R., SYGN. I SA/Bd 732/19

Streszczenie. Głosowany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego dotyczy przede wszystkim zakresu pojęcia „podatnik VAT” przy sprzedaży nieruchomości oraz problemów pojawiających się w praktyce w związku z działaniami podjętymi przez sprzedającego. Autor dokonuje krytycznej analizy tezy postawionej w orzeczeniu oraz porusza problematyczne zagadnienia związane z aktywnością sprzedającego podejmowaną w celu podniesienia wartości lub uatrakcyjnienia nieruchomości.

Słowa kluczowe: podatek VAT przy sprzedaży nieruchomości, pojęcie i przesłanki podatnika VAT, profesjonalna i zorganizowana aktywność sprzedającego nieruchomości

Teza: Status prawny sprzedającego nieruchomości jest zależny od podejmowanych przez niego działań. Działania mające na celu podział nieruchomości lub zmianę jej przeznaczenia przy jednoczesnym korzystaniu z usług biura pośrednictwa nie powinny być uznawane za przejaw profesjonalnej i zorganizowanej aktywności sprzedającego, jeżeli nie zostały spełnione pozostałe przesłanki pojęcia „podatnik VAT” w zakresie sprzedaży

* Student, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: rafal.graczyk.23@gmail.com

nieruchomości. Zalicza się do nich również sposób i cel nabycia nieruchomości, sposób sprzedaży, a także działania związane z uatrakcyjnieniem nieruchomości. Dopiero po łącznym uwzględnieniu wszystkich przesłanek można rzetelnie dokonać wykładni pojęcia „podatnik VAT” przy sprzedaży nieruchomości w konkretnym stanie faktycznym sprawy.

1. Glosowane orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r.¹ dotyczy zakresu pojęcia „podatnik podatku VAT” przy sprzedaży nieruchomości oraz trudności pojawiających się w praktyce w związku z działaniami podjętymi wobec tej nieruchomości przez sprzedającego.

W sprawie objętej wskazanym powyżej orzeczeniem Skarżąca złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej. We wniosku opisała stan faktyczny, zgodnie z którym nabyła odpłatnie w latach 2001, 2006, 2007 i 2009 łącznie 13 ha gruntów rolnych, od 2006 r. prowadzi działalność rolną, a także wykonuje działalność gospodarczą w zakresie prowadzenia biura rachunkowego.

Nieruchomości, które są objęte zakresem sprawy, zostały podzielone na 42 działki o powierzchniach od 1500 do 3000 m kw. Z działek wydzielono osobny teren stanowiący drogę dojazdową.

Ze względu na brak miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego Skarżąca we własnym imieniu wystąpiła dla części z nich o wydanie decyzji o warunkach zabudowy i wskazuje, że przed sprzedażą również dla pozostałych działek zamierza wystąpić o wydanie takiej decyzji.

Skarżąca wskazała, że grunty wchodziły w skład jej majątku prywatnego oraz że koszty związane z dokonaniem podziału nieruchomości i wydaniem decyzji o warunkach zabudowy poniosła jako osoba fizyczna i nie odliczała z tego tytułu podatku VAT.

Skarżąca ponadto zaznaczyła we wniosku, że nie wykonywała żadnych działań związanych z doprowadzeniem wody lub prądu do poszczególnych działek oraz nie wykonywała żadnych prac ziemnych i ulepszeń, które mogłyby mieć wpływ na atrakcyjność działek.

Strona uzupełniała opisany stan faktyczny, podając, że nie dokonywała dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej

¹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 lutego 2020 r., sygn. I SA/Bd 732/19, LEX nr 2925814.

lub świadczenia usług rolniczych dla innych osób i działalności, oraz opisując rzeczywisty sposób korzystania z przeznaczonych nieruchomości.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na podstawie stanu faktycznego zawartego we wniosku Skarżącej, wydał interpretację indywidualną, zgodnie z którą mimo okoliczności przez nią wskazanych jest ona uważana za podatnika podatku od towarów i usług.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 lutego 2020 r. sprawy ze skargi na interpretację indywidualną wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w przedmiocie uznania Skarżącej za podatnika VAT oddalił skargę.

2. W glosowanym orzeczeniu WSA w Bydgoszczy postawił tezę, zgodnie z którą w zaistniałym stanie faktycznym uznał działania Skarżącej za przejaw aktywności profesjonalnej i zorganizowanej. Sprawa, której orzeczenie dotyczy, budzi wiele wątpliwości.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) po rozpoznaniu spraw połączonych C-180/10 i C-181/10 *Jarosław Słaby i Emilian Kuć*² słusznie zauważył, że takie działania mogą zachodzić nie tylko w obrocie profesjonalnym, ale także prywatnym, wynikają bowiem z racjonalnego zarządzania majątkiem własnym i nie są charakterystyczne dla profesjonalistów. Należy zatem uznać, że podział nieruchomości na mniejsze działki i uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy nie wystarcza, aby zaklasyfikować działania Skarżącej jako działań o charakterze profesjonalnym i zorganizowanym.

WSA w Łodzi w sprawie o sygn. I SA/Łd 777/19³ również zauważa, że działania sprzedającego nieruchomość zmierzające do podziału nieruchomości oraz uzyskania decyzji o warunkach zabudowy nie stanowią przejawu aktywności profesjonalnej i zorganizowanej, należy je bowiem uznać za racjonalny zarząd własnym majątkiem. Ponadto stan faktyczny sprawy, której dotyczy orzeczenie WSA w Łodzi sygn. I SA/Łd 777/19, jest podobny. Po pierwsze, obie sprawy dotyczą nieruchomości rolnej oraz sposobu jej wykorzystywania, po drugie, wszystkie koszty związane z podziałem nieruchomości i uzyskaniem decyzji o warunkach zabudowy Skarżący, podobnie do Skarżącej z glosowanego wyroku WSA w Bydgoszczy, poniósł z majątku prywatnego.

² Wyrok TSUE w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10: *Jarosław Słaby, Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć v. Minister Finansów, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (Dz. Urz. UE C 319 z dnia 29 października 2011 r.).

³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 marca 2020 r., sygn. I SA/Łd 777/19, LEX nr 2923261.

3. Sprzedający mający zamiar sprzedać nieruchomość stanowiącą jego własność musi w dostateczny sposób uzewnętrznić swój zamiar. W glosowanym orzeczeniu WSA w Bydgoszczy uznał korzystanie z usług biura pośrednictwa przy sprzedaży nieruchomości za przejaw aktywności profesjonalnej. Trudno zgodzić się z zapadłą w tym orzeczeniu tezą, sam bowiem fakt korzystania z usług profesjonalistów nie determinuje zakwalifikowania statusu sprzedającego jako podatnika VAT. Tego typu działanie sprzedającego charakterystyczne jest raczej dla obrotu prywatnego. Sprzedający, który działa przy pomocy pośrednika, nie zna dostatecznie dobrze rynku nieruchomości, dlatego trudniej jest mu osiągnąć ekwiwalentność świadczeń przy sprzedaży. Działania te należy zatem uznać za racjonalną aktywność w sferze zwykłego zarządu nieruchomością, charakterystyczną dla obrotu prywatnego, a nie profesjonalnego. WSA w Łodzi przychylił się do powyższego stanowiska w innym wyroku, z dnia 14 czerwca 2018 r.⁴ Problematyczny jest, jak się wydaje, zakres dokonywanych czynności, gdyż sprzedający sam może działać jak profesjonalista, angażując w celu sprzedaży środki podobne do środków specjalistów, samo jednak korzystanie z usług biura pośrednictwa nie może przesądzać o uznaniu działań sprzedającego za aktywność profesjonalną i zorganizowaną. W sprawie, której dotyczy glosowany wyrok WSA w Bydgoszczy, działania Skarżącej o charakterze marketingowym niewątpliwie nie wpisują się w zakres czynności podejmowanych przez profesjonalistów, takich jak zamówienie usługi wykonania dokumentacji fotograficznej za pomocą drona, utworzenie specjalnej strony internetowej na potrzeby marketingu czy szeroko stosowane ogłoszenia sprzedaży.

4. Do czynników przemawiających za uznaniem podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług przy sprzedaży nieruchomości należy zaliczyć również sposób i cel nabycia nieruchomości. W glosowanym orzeczeniu WSA w Bydgoszczy Skarżąca nabywała nieruchomości stopniowo i odpłatnie. Jakkolwiek odpłatność nabycia nieruchomości rzeczywiście może wpływać na kwalifikację podmiotu jako podatnika VAT, to jednak należy uznać, że bez zaistnienia pozostałych niezbędnych elementów determinujących status podatnika VAT sama w sobie przesądza o jego charakterze. Problematyka z tym związana jest w szczególności widoczna

⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 czerwca 2018 r., sygn. I SA/Łd 174/18, LEX nr 2511130.

obecnie, gdy w dobie ogłoszenia stanu epidemii na terenie RP oraz wobec zaistniałej sytuacji gospodarczej zdecydowanie większa część podmiotów prywatnych lokuje swoje oszczędności na rynku nieruchomości, bez zamiaru odsprzedaży, ale jedynie w celu niejako ochrony wartości zgromadzonego kapitału. Oczywiście odpłatność nabycia jest cechą, która przemawia za zakwalifikowaniem podmiotu po stronie podatnika VAT, niemniej sama w sobie nie przesądza o ostatecznym statusie osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług.

Ważny jest również cel nabycia, lecz nie można domniemywać, że nieruchomość wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej została nabyta właśnie w tym celu. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 19 czerwca 2013 r.⁵ zauważył, że istotny jest moment nabycia nieruchomości oraz istnienie związku między poniesieniem wydatku na nabycie nieruchomości a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Późniejsze faktyczne wykorzystywanie przez podatnika nieruchomości do celów działalności gospodarczej nie przesądza zatem o tym, że samo nabycie nastąpiło także w takim celu. W glosowanym orzeczeniu WSA w Bydgoszczy sąd nieprawidłowo powiązał moment nabycia nieruchomości z poniesieniem wydatku w tym celu, Skarżąca bowiem nabyła własność nieruchomości w celu prowadzenia gospodarstwa rolnego, a nie jej późniejszej odsprzedaży. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku VAT⁶ oraz w związku z przedstawionym we wniosku do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stanem faktycznym Skarżąca nie podlega opodatkowaniu, ponieważ prowadzona przez nią działalność nie ma charakteru ciągłego i zarobkowego.

5. W glosowanym orzeczeniu WSA w Bydgoszczy nie wziął pod rozwagę braku działań uatrakcyjniających Skarżącą, które zmierzałyby chociażby do podniesienia wartości nieruchomości. Ich wystąpienie niewątpliwie wpłynęłoby na możliwość uznania Skarżącej za podatnika VAT. Do działań tych należy zaliczyć przede wszystkim prace ziemne, takie jak niwelacja terenu, utwardzenie gruntu, przyłączenie mediów czy ogrodenie działek. W przedmiotowym orzeczeniu Skarżąca nie podjęła żadnych tego rodzaju

⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Sz 14/13, LEX nr 1339835.

⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106).

działań, co powinno wpłynąć negatywnie na zakwalifikowanie jej statusu jako podatnika VAT, ponieważ takie właśnie działania wobec nieruchomości podejmują podmioty działające w sferze profesjonalnej. Sprzedająca tym samym nie zaangażowała środków podobnych do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112⁷, zmienionej dyrektywą 2006/138⁸ (dalej: dyrektywa VAT). Tym samym WSA w Bydgoszczy niesłusznie uznał działalność Skarżącej za przejaw aktywności profesjonalnej i zorganizowanej. Podobne stanowisko przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 15 grudnia 2011 r.⁹ Uznał bowiem, że Rzeczpospolita Polska jako państwo członkowskie nie skorzystała z możliwości uznania za podatnika VAT podmiotu okazjonalnie dokonującego transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT (w szczególności pojedynczej dostawy terenu budowlanego), a za którą bez wątplenia można uznać sprzedaż wszystkich części podzielonej nieruchomości.

6. Podsumowując, status prawny w sferze podatku od towarów i usług zależny jest od wielu czynników. Bez wątplenia można zaliczyć do nich nie tylko działania związane z podziałem nieruchomości gruntowej na mniejsze działki, dokonaniem czynności niezbędnych do wydania decyzji o warunkach zabudowy oraz sposobem sprzedaży. Działania te bez uwzględnienia innych składowych pojęcia podatnika VAT przy sprzedaży nieruchomości nie mogą decydować o uznaniu konkretnego podmiotu za podatnika VAT. Aby rzetelnie określić pojęcie podatnika podatku od towarów i usług, należy uwzględnić również inne czynniki, takie jak sposób i cel nabycia nieruchomości, działania uatrakcyjniające lub ulepszające nieruchomość oraz zarobkowy i ciągły charakter działalności. Glosowany wyrok WSA w Bydgoszczy został wydany na podstawie błędnej kwalifikacji

⁷ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1 z dnia 11 grudnia 2006 r.).

⁸ Dyrektywa Rady 2006/138/WE z dnia 19 grudnia 2006 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do okresu stosowania systemu podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do usług nadawczych radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz. Urz. UE L 384/92 z dnia 29 grudnia 2006 r.).

⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Ol 640/11, LEX nr 1150371.

podjętych przez sprzedającą nieruchomości działań, jako przejawu aktywności profesjonalnej i zorganizowanej. Skład orzekający niesłusznie określił działalność Skarżącej w zakresie sprzedaży nieruchomości jako działalność gospodarczą o charakterze ciągłym i zarobkowym.

GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL ADMINISTRATIVE COURT
IN BYDGOSZCZ OF 5TH FEBRUARY 2020, CASE NO. I SA/Bd 732/19

Summary. The glossed judgment of the Provincial Administrative Court concerns mainly the scope of the concept of a VAT taxpayer when selling real estate and problems that arise in practice in connection with the actions taken by the seller. The author makes a critical analysis of the thesis put forward in the judgment and raises problematic issues related to the seller's activity in order to increase the value or make the property more attractive.

Keywords: VAT on the sale of real estate, the concept and premises of a VAT payer, professional and organized activity of the property seller

Roman Namysłowski*

OGRANICZENIA PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO: REALIZACJA ZASADY NEUTRALNOŚCI A FUNKCJA FISKALNA VAT

Streszczenie. Z przeprowadzonych rozważań wynika, że istnieje swego rodzaju konflikt pomiędzy realizacją zasady neutralności a funkcją fiskalną podatku od towarów i usług. W zakresie przestrzegania tej zasady ustawodawca jest związany przepisami obowiązującymi w Unii Europejskiej, do których stosowania Polska, jako państwo członkowskie, jest zobowiązana. Niemniej jednak w niektórych obszarach prawo to pozostawia pewną swobodę kształtowania własnego systemu podatkowego. W zakresie tej swobody, jak wynika z dokonanej analizy, podstawowym kryterium przy podejmowaniu decyzji dotyczących kierunków zmian w zakresie podatku od towarów i usług była funkcja fiskalna podatku. Konieczność zapewnienia dochodów budżetowych na określonym poziomie zawsze będzie priorytetem dla każdej władzy państwowej, lecz realizacja funkcji fiskalnej podatku od towarów i usług powinna zawsze być konfrontowana z koniecznością realizacji jednej z fundamentalnych cech tego podatku, tj. zasadą neutralności podatku, która przejawia się m.in. w prawie do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w nabywanych towarach lub usługach. Potwierdza to, że zakres respektowania zasady neutralności w konstrukcji podatku od towarów i usług ma istotne znaczenie dla realizacji funkcji fiskalnej tego podatku.

* Doktor nauk ekonomicznych, Katedra Finansów Publicznych, Wydział Finansów i Ubezpieczeń, Uniwersytet Ekonomicznych w Katowicach, e-mail: roman.namyslowski@gmail.com



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

Słowa kluczowe: realizacja zasady neutralności, funkcja fiskalna, podatek od towarów i usług, ograniczenie prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, usługi restauracyjne, usługi zakwaterowania

Klasyfikacja JEL: E62

1. WPROWADZENIE

Podstawowym instrumentem pozyskiwania środków pieniężnych do realizacji zadań publicznych są obecnie podatki. Z tego względu podstawową funkcją podatków w prawidłowo funkcjonującym systemie finansów publicznych jest funkcja fiskalna. Efektywność podatków jako instrumentu fiskalnego – dla zapewnienia odpowiedniego poziomu dochodów budżetu państwa – wynika przede wszystkim z cech podatku jako przymusowego świadczenia, którego zapłata może być zapewniona w ostateczności poprzez stosowanie określonych środków przymusu. Spośród stosowanych obecnie przez kraje rozwinięte form opodatkowania jednym z najbardziej skutecznych narzędzi zaspokajania popytu państwa na pieniądź jest podatek od wartości dodanej, w Polsce określany jako podatek od towarów i usług¹. Sprawia to przede wszystkim konstrukcja tego podatku, a w szczególności neutralność podatku i wynikający z niej mechanizm wzajemnej kontroli podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym². Neutralność, przejawiająca się m.in. w prawie do odliczenia podatku naliczonego poniesionego w poprzedniej fazie obrotu, powoduje, że jest on relatywnie tańszym narzędziem niż inne instrumenty podatkowe stosowane przez państwo.

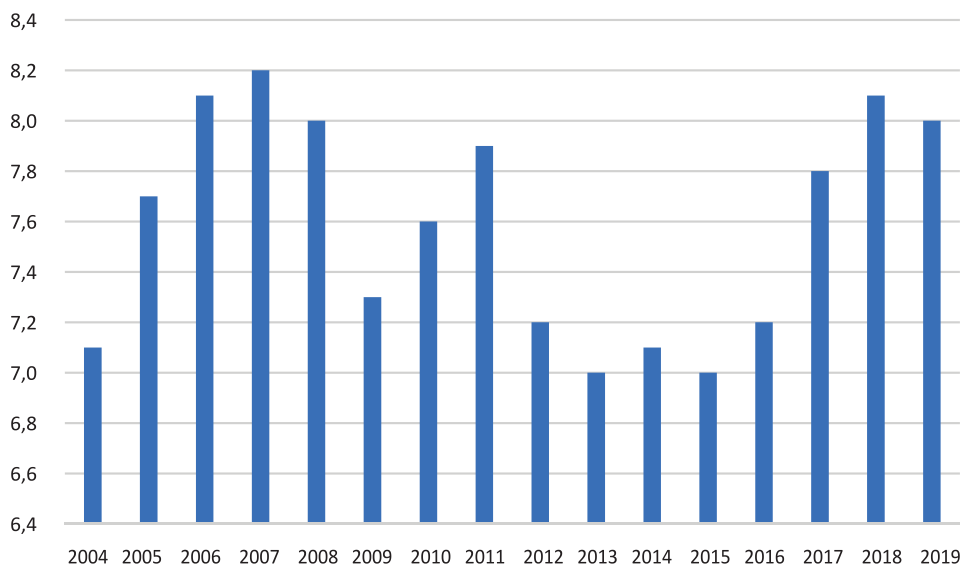
W niniejszym artykule rozważania koncentrują się wyłącznie na wybranych ograniczeniach prawa do odliczenia podatku naliczonego i ich wpływie na realizację funkcji fiskalnej podatku VAT w kontekście planowanych przez Ministerstwo Finansów zmian w tym zakresie, w szczególności przyznania w ograniczonym zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu usług zakwaterowania.

¹ Zob. K. James, *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge 2015, s. 25 i n.; J. Aizenman, Y. Jinjarak, *The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence*, „The Journal of International Trade & Economic Development” 2006, nr 15/2.

² Zob. T. Famulska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007, s. 24.

2. ZNACZENIE FISKALNE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG DLA FINANSÓW PUBLICZNYCH

Analiza danych liczbowych prowadzi do wniosku, że podstawowym źródłem dochodów budżetu państwa są podatki. To ich wysokość decyduje w zasadniczym stopniu o zakresie i możliwości państwa w realizacji stawianych przed nim zadań. Dla oceny roli podatku od towarów i usług (dalej również: VAT) jako narzędzia pozyskiwania środków pieniężnych przez państwo istotnym wskaźnikiem jest relacja wpływów z tytułu VAT do produktu krajowego brutto (PKB)³. Szczegółowe dane w tym zakresie zostały przedstawione na rysunku.



Udział dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w PKB
w latach 2004–2019 (w %)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych prezentowanych przez Eurostat na stronie <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Wskaźnik udziału dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w PKB w badanym okresie wahał się między 7,0% w 2013 i 2015 r. (najniższy udział od momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej (UE)) a 8,2% w 2007 r. (najwyższy udział). W 2019, ostatnim roku, dla którego

³ Zob. M.M. Hybka, *Determinanty wydajności fiskalnej podatku od wartości dodanej w Niemczech*, Poznań 2011, s. 6.

dostępne są dane, wskaźnik ten wyniósł 8,0%. Oznacza to, że wskaźnik ten wzrósł o 0,9 punktu procentowego w porównaniu do roku przystąpienia Polski do UE, na co wpływ miały niewątpliwie liczne zmiany legislacyjne, poczynając od podwyższenia stawek podatku o 1 lub 2 punkty procentowe, a kończąc na zmianach, których celem było ograniczenie tzw. luki VAT.

Z kolei analiza danych dotyczących struktury dochodów budżetu państwa w Polsce w latach 2004–2019 (tab. 1) pozwala stwierdzić, że we wskazanym okresie spośród stosowanych w Polsce podatków pośrednich największe znaczenie miał podatek od towarów i usług.

Tabela 1. Udział dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w dochodach ogółem budżetu państwa w Polsce, dochodach podatkowych ogółem oraz dochodach z podatków pośrednich w latach 2004–2019 (w %)

Rok	Udział dochodów z tytułu podatku od towarów i usług		
	w dochodach ogółem	w dochodach podatkowych	w dochodach z podatków pośrednich
2004	39,84	45,93	61,65
2005	41,95	48,38	65,19
2006	42,72	48,29	66,27
2007	40,76	46,68	65,78
2008	40,14	46,37	66,23
2009	36,27	46,28	64,18
2010	43,10	48,47	65,31
2011	43,53	49,68	67,03
2012	41,73	48,33	65,97
2013	40,63	46,93	64,67
2014	43,82	48,77	66,43
2015	42,62	47,41	65,75
2016	40,23	46,34	65,34
2017	44,75	49,74	69,17
2018	46,53	50,55	71,04
2019	45,74	49,88	71,68

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych publikowanych na stronie <http://mf.gov.pl>

Porównując dwa skrajne lata wybranego okresu, czyli lata 2004 i 2019, należy wskazać, że udział podatku od towarów i usług zarówno w dochodach ogółem, dochodach podatkowych, jak i podatkach pośrednich systematycznie wrastał w kolejnych latach, przy czym wzrost ten jest najbardziej zauważalny w ostatniej z analizowanych kategorii, tj. udziale dochodów z tytułu VAT w dochodach z tytułu podatków pośrednich (ponad 10 punktów procentowych). Zauważalna jest zatem rosnąca rola podatku od towarów i usług jako elementu prowadzonej przez państwo polityki podatkowej. Ta dominująca pozycja podatku od towarów i usług z jednej strony pozwala na skoncentrowanie uwagi państwa na zapewnieniu większej skuteczności poboru podatku, z drugiej jednak niewątpliwie zwiększa wrażliwość budżetu państwa na wszelkie działania czy zmiany w gospodarce, których efektem jest zmniejszenie wysokości wpływów z tytułu tego podatku. Jako przykład można tutaj wskazać wyłudzenia w zakresie VAT, będące konsekwencją zarówno działań nieuczciwych przedsiębiorców, jak i wadliwej konstrukcji rozliczania VAT w ramach transakcji towarowych w obszarze Unii Europejskiej.

Podsumowując, z powyższych danych jednoznacznie wynika, że konstrukcja podatku od towarów i usług sprawia, iż podatek ten jest bardzo dobrym narzędziem fiskalnym, zapewniającym stabilność dochodów budżetu państwa.

3. ZALEŻNOŚCI POMIĘDZY OGRANICZENIAMI PRAWA DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO JAKO ELEMENTEM REALIZACJI ZASADY NEUTRALNOŚCI A FUNKCJĄ FISKALNĄ PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Istotnym elementem oceny zależności pomiędzy zasadą neutralności a funkcją fiskalną podatku od towarów i usług jest zbadanie wpływu ograniczenia neutralności podatku od towarów i usług (czyli ograniczenia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy nabyciu określonych towarów i usług) na realizację funkcji fiskalnej, w szczególności na dochody budżetowe z tytułu tego podatku. W ramach dokonanej analizy odniosę się wyłącznie do ograniczeń dotyczących usług zakwaterowania i usług restauracyjnych, przede wszystkim ze względu na zakładaną modyfikację przepisów odnoszących się do nich i plan zwiększenia, co prawda w stosunkowo niewielkim stopniu, zakresu prawa do odliczenia, a tym samym neutralności VAT. Wybrane ograniczenie zostało ocenione pod kątem weryfikacji hipotezy, zgodnie z którą utrzymywanie ograniczeń prawa do odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego podporządkowane jest celom fiskalnym.

Możliwość stosowania ograniczenia zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego dotyczącego usług noclegowych i gastronomicznych była, co do zasady, efektem przyznanego na podstawie VI Dyrektywy VAT⁴ prawa do kontynuowania zasad obowiązujących przed przystąpieniem Polski do UE w zakresie ograniczenia prawa do odliczenia, z wyłączeniem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób. Ograniczenie to stosuje się niezależnie od sposobu wykorzystania nabytych usług. Innymi słowy, wykorzystanie nabytych usług noclegowych lub gastronomicznych do celów opodatkowanej działalności gospodarczej nie uprawnia podatnika do pomniejszenia podatku należnego o zawarty w cenie nabywanych usług podatek naliczony w sposób analogiczny do innych wydatków podatnika.

Przepis ten w niemal niezmienionym brzmieniu jest kontynuacją rozwiązania prawnego obowiązującego od momentu wprowadzenia do polskiego systemu prawnego podatku od towarów i usług, tj. od 1993 r. Pod koniec 2020 r. Ministerstwo Finansów zapowiedziało zmiany w odniesieniu do przepisów poszerzających zakres neutralności VAT. Planuje się bowiem, aby ograniczenie odliczenia nie dotyczyło podatku naliczonego przy nabyciu usług noclegowych w celu ich dalszej odprzedaży. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego w takich sytuacjach był szczególnie dotkliwy dla podmiotów z branży hotelowej, w której powszechną praktyką, przynajmniej do niedawna, była rezerwacja miejsc noclegowych w liczbie przekraczającej dostępną liczbę pokoi (z założenia bowiem określona liczba rezerwujących nie korzysta z dokonanej rezerwacji i nie dociera na miejsce). Jeżeli jednak przyjęte założenia dotyczące liczby przyjeżdżających okazywały się nietrafione (tj. przyjeżdżało więcej osób, niż było dostępnych miejsc), hotel oferował zazwyczaj nocleg w najbliższej możliwej lokalizacji, czyli nabywał usługi noclegowe od innego hotelu w celu świadczenia przez siebie usługi noclegowej. VAT od takiej usługi nabytej przez hotel nie podlega odliczeniu. Planowana nowelizacja ma zmienić tę sytuację. Podstawową przyczyną istnienia ograniczeń prawa do odliczenia w odniesieniu do usług noclegowych i gastronomicznych są względy budżetowe i ryzyko nieuprawnionego wykorzystywania prawa do odliczenia w przypadku braku związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

⁴ VI Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z dnia 13 czerwca 1977 r., s. 1), dalej: VI Dyrektywa.

Brak takiego związku jest konsekwencją korzystania z tego rodzaju usług wyłącznie lub w znacznej części do celów prywatnych.

Efekt budżetowy ograniczenia prawa do odliczenia przeanalizowano w odniesieniu do kategorii wydatków, w przypadku których związek z działalnością opodatkowaną podatnika i zasada neutralności powinny prowadzić do przyznania podatnikowi prawa do obniżenia podatku należnego. W szczególności założenie to dotyczy podróży służbowych i dokonywanych w czasie ich trwania wydatków na zapewnienie noclegu i gastronomicznych, tj. wydatków ponoszonych na zakup usług w restauracjach, kawiarniach czy barach. Zebrane przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) dane (do 2013 r. publikowane w odstępach czteroletnich, a od 2013 r. co-rocennie), pozwalają na podział wydatków dokonywanych w trakcie podróży krajowych na cztery główne kategorie:

- usługi związane z zakwaterowaniem (tj. usługi noclegowe, do których odwołuje się ustawa o podatku od towarów i usług),
- usługi związane z wyżywieniem w restauracjach, kawiarniach, barach i podobnych punktach gastronomicznych (będące odpowiednikiem usług gastronomicznych z ustawy o podatku od towarów i usług),
- usługi transportowe oraz
- zakup towarów.

Pozostałe wydatki dokonywane w trakcie podróży zostały sklasyfikowane w jednej pozycji, jako „pozostałe usługi”. Szczegółowe dane dotyczące skali wydatków ponoszonych przez mieszkańców Polski w trakcie podróży krajowych w wybranych latach, tj. w 2005, 2009, 2013 i 2014 r., w podziale na wymienione kategorie zostały przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2. Wydatki turystyczne na podróże krajowe mieszkańców Polski w wieku 15 lat lub więcej według rodzaju wydatku w wybranych latach w okresie 2005–2014 (w mln zł)

Rodzaj wydatku	2005	2009	2013	2014
Zakwaterowanie	1214,6	2474,3	1732,1	4899,3
Wyżywienie w restauracjach, kawiarniach, barach itp.	2320,1	3291,7	2644,1	5191,3
Transport	1529,1	2422,4	2990,4	3382,9
Zakup towarów	1069,3	1486,9	742,2	2511,7
Pozostałe usługi	661,9	775,6	519,6	979,1

Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://stat.gov.pl>

Dane przedstawione w tabeli 2 dotyczą wszystkich podróży krajowych mieszkańców Polski, niezależnie od przyczyny wyjazdu, poza miejsce zamieszkania. Dopiero zestawienie tych kwot z danymi dotyczącymi struktury podróży według głównego celu podróży pozwala na oszacowanie wysokości wydatków mieszkańców Polski na usługi noclegowe i gastronomiczne ponoszone podczas podróży służbowych. Dane prezentowane przez GUS pozwoliły na podział wydatków według następujących celów podróży:

- wypoczynek, rekreacja, wakacje,
- odwiedziny u krewnych lub znajomych,
- zdrowotny,
- religijny, pielgrzymka,
- edukacyjny,
- zakupy,
- służbowy oraz
- inny.

Dysponując zatem danymi dotyczącymi wysokości ponoszonych w trakcie służbowych podróży wydatków na usługi noclegowe i gastronomiczne, można wyliczyć kwotę nieodliczanego podatku naliczonego zawartego w cenie tych usług. Odpowiednie dane za poszczególne lata w badanym okresie zostały zaprezentowane w tabeli 3, przy czym w celu wyliczenia kwoty podatku od towarów i usług przyjęto założenie, że pełna wartość nabywanych usług jest opodatkowana według stawki obniżonej (tj. do końca 2010 r. 7%, a od 2011 r. 8%). Założenie to jest, co do zasady, prawidłowe w odniesieniu do usług hotelowych. W przypadku usług gastronomicznych założenie o stosowaniu wyłącznie stawki obniżonej może prowadzić jedynie do zaniżenia kwoty nieodliczonego podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z obowiązującymi przepisami (których treść nieznacznie zmieniała się w badanym okresie),

Tabela 3. Kwota nieodliczonego podatku od towarów i usług w wydatkach służbowych na podróże krajowe (krótko- i długookresowe) mieszkańców Polski w wieku 15 lat lub więcej według rodzaju wydatku w wybranych latach w okresie 2005–2014 (w mln zł)

Rodzaj wydatku	2005	2009	2013	2014
Zakwaterowanie	4,44	1,26	4,48	9,59
Wyżywienie w restauracjach, kawiarniach, barach itp.	8,68	1,73	6,47	10,59

Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://stat.gov.pl>

obniżona stawka podatku od towarów i usług ma zastosowanie do usług gastronomicznych, z wyłączeniem sprzedaży m.in. napojów alkoholowych.

To wyłączenie oznacza, że usługa gastronomiczna jest niejednolicie opodatkowana – w części stawką obniżoną, w części podstawową. W konsekwencji efektywna stawka podatku od towarów i usług dla usług gastronomicznych rozumianych jako całość będzie nieco wyższa niż przyjęta w celu wyliczenia kwot nieodliczonego podatku od towarów i usług w podróży służbowych dla tego rodzaju usług.

Z dokonanych wyliczeń zaprezentowanych w tabeli 3 wynika, że w badanych latach kwota nieodliczonego podatku od towarów i usług w przypadku usług noclegowych wahała się między 1,26 mln zł w 2009 do 9,59 mln zł w 2014 r. Dla usług gastronomicznych lata najmniejszej i największej kwoty nieodliczonego podatku są takie same, a wysokość tego podatku wynosiła odpowiednio 1,73 mln zł i 10,59 mln zł. Jeżeli zaś uwzględni się obie kategorie wydatków, kwota nieodliczanego podatku od towarów i usług z tytułu wydatków na usługi noclegowe i gastronomiczne w trakcie podróży służbowych mieszkańców Polski wahała się między 2,99 mln zł w 2009 a 20,17 mln zł w 2014 r.

Poza wydatkami rezydentów na podróże służbowe i ponoszonymi w ich trakcie kosztami noclegów i wyżywienia dla oszacowania konsekwencji dla budżetu państwa istniejących ograniczeń prawa do odliczenia duże znaczenie mają również wydatki nierezydentów w tym zakresie. Metodyka wyliczania kwoty podatku naliczonego niepodlegającego odliczeniu jest identyczna jak dla wydatków ponoszonych przez rezydentów. Kwoty wydatkowane przez nierezydentów na podróże służbowe do Polski podzielono na określone kategorie i wyodrębniono wydatki na:

- zakwaterowanie oraz
- wyżywienie w restauracjach, kawiarniach, barach itp.

Szczegółowe dane zawiera tabela 4.

W ramach tych kategorii, biorąc pod uwagę strukturę podróży ze względu na główny cel podróży do Polski, wyliczono kwotę wydatków na zakwaterowanie i wyżywienie w ramach podróży służbowych. Następnie, uwzględniając wysokość stawki podatku od towarów i usług dla obu kategorii usług (przyjmując zasadę jednolitej stawki podatku stosowanej dla obu usług), obliczono kwotę podatku niepodlegającego odliczeniu (tab. 5).

Tabela 4. Kwota wydatków nierezydentów w zakresie zakwaterowania i usług gastronomicznych w związku z podróżami do Polski w wybranych latach w okresie 2005–2014 (w mln zł)

Rok wydatku	Zakwaterowanie	Wyżywienie w restauracjach, kawiarniach, barach, itp.
2005	3508,3	2930,0
2009	2300,9	2256,4
2013	5007,8	5437,0
2014	3914,9	2856,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie <http://msit.gov.pl>

Tabela 5. Kwota niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług zawartego w wydatkach nierezydentów z tytułu zakwaterowania i usług związanych z wyżywieniem w związku z podróżami służbowymi do Polski w wybranych latach w okresie 2004–2014 (w mln zł)

Rok	Zakwaterowanie	Wyżywienie w restauracjach, kawiarniach, barach itp.	Łącznie
2005	62,2	51,9	114,1
2009	40,6	39,9	80,5
2013	85,3	92,6	177,9
2014	53,9	39,3	93,3

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych opublikowanych na stronach msit.gov.pl

Z dokonanych analiz wynika, że kwota nieodliczonego przez nierezydentów podatku od towarów i usług z tytułu usług noclegowych wahała się w przedziale 53,9 mln zł w 2014 do 85,3 mln zł w 2013 r. Dla usług gastronomicznych kwota podatku niepodlegająca odliczeniu była najniższa w 2014 r. (39,3 mln zł), a najwyższa w 2013 r. (92,6 mln zł).

Funkcjonowanie ograniczenia odliczenia podatku naliczonego przy zakupie usług noclegowych i gastronomicznych ma wymierny efekt finansowy dla budżetu państwa. Efekt ten jest widoczny nawet przy założeniu, że część wydatków dokonywana była przez podmioty nieuprawnione do odliczenia podatku naliczonego (ze względu na zwolnienie podmiotowe) oraz w związku z działalnością zwolnioną lub pozostającą poza zakresem

opodatkowania. Tym samym uprawnione jest twierdzenie, że utrzymywanie ograniczeń prawa do odliczenia w odniesieniu do usług noclegowych i gastronomicznych zwiększa wpływy do budżetu państwa. Wartość tych wpływów jest zmienna i w dużej mierze zależy od skłonności zarówno rezydentów, jak i nierezydentów do podróży oraz od koniunktury gospodarczej.

W tabeli 6 podsumowane zostały łączne kwoty podatku od towarów i usług naliczonego z tytułu nabycia usług zakwaterowania oraz usług gastronomicznych niepodlegającego odliczeniu za lata 2005, 2009, 2013 i 2014, stanowiące efektywnie korzyść dla budżetu państwa z funkcjonowania ograniczenia prawa do odliczenia.

Tabela 6. Kwota niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług zawartego w wydatkach służbowych na podróże krajowe mieszkańców Polski oraz nierezydentów według rodzaju wydatku w wybranych latach w okresie 2005–2014 (w tys.)

Wyszczególnienie	Rodzaj podróży	2005	2009	2013	2014
Wydatki z tytułu zakwaterowania	A	4 440	1 260	4 480	9 590
	B	62 200	40 600	85 300	53 900
Łącznie	A + B	66 640	41 860	89 780	63 490
Wydatki z tytułu żywienia w restauracjach, kawiarniach, barach itp.	A	8 680	1 730	6 470	10 590
	B	51 900	39 900	92 600	39 300
Łącznie	A + B	60 580	41 630	99 070	49 890
Łącznie wszystkie wydatki		127 220	83 490	188 850	113 380

Legenda:

A – wydatki służbowe na podróże krajowe mieszkańców Polski

B – wydatki służbowe na podróże krajowe nierezydentów

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych opublikowanych na stronach <http://stat.gov.pl> oraz <http://msit.gov.pl>

W tabeli 7 natomiast zawarto informacje dotyczące zarówno dochodów budżetowych, jak i wysokości deficytu budżetowego za wskazane lata. Z porównania tych danych z danymi zawartymi w tabeli 6 otrzymano udział podatku od towarów i usług niepodlegającego odliczeniu w dochodach budżetowych. Udział ten wahał się w przedziale od 0,08% w 2009 do 0,17% w 2007 i 2013 r. Z kolei w odniesieniu do deficytu budżetowego udział ten kształtował się w przedziale od 0,35% w 2009 do 0,45% w 2005 i 2013 r.

Tabela 7. Udział niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu zakwaterowania i żywienia w restauracjach, kawiarniach, barach itp. w dochodach budżetowych oraz w deficycie budżetowym w wybranych latach w okresie 2005–2014

Wyszczególnienie	2005	2009	2013	2014
Dochody budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług (w tys. zł)	75 401 029	99 454 721	113 411 541	124 262 243
Deficyt budżetu państwa (w tys. zł)	28 360 700	23 844 979	42 194 081	28 976 820
Udział niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu zakwaterowania w dochodach budżetowych (w %)	0,09	0,04	0,08	0,05
Udział niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu żywienia w restauracjach, kawiarniach, barach itp. w dochodach budżetowych (w %)	0,08	0,04	0,09	0,04
Łącznie z tytułu obu kategorii wydatków (w %)	0,17	0,08	0,17	0,09
Udział niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu zakwaterowania w deficycie budżetowym (w %)	0,23	0,18	0,21	0,22
Udział niepodlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług z tytułu żywienia w restauracjach, kawiarniach, barach itp. w deficycie budżetowym (w %)	0,21	0,17	0,23	0,17
Łącznie z tytułu obu kategorii wydatków (w %)	0,45	0,35	0,45	0,39

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych dostępnych na stronie <http://mf.gov.pl>

Z przeprowadzonej analizy wynika, że w ramach przyjętych założeń ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu usług w zakresie zakwaterowania i usług gastronomicznych ma pewne znaczenie dla budżetu państwa. Udział korzyści budżetu państwa, rozumianej jako kwota podatku od towarów i usług naliczonego niepodlegająca odliczeniu w dochodach budżetowych z tytułu tego podatku, z całą pewnością jest jednak istotnie niższy niż odpowiedni udział w przypadku innych kategorii wydatków, np. dla samochodów osobowych i paliw, przede wszystkim ze względu na skalę dokonywanych zakupów.

4. MOŻLIWE KIERUNKI ZMIAN W ZAKRESIE PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ZWIĘKSZAJĄCE POZIOM REALIZACJI ZASADY NEUTRALNOŚCI

Neutralność podatku od towarów i usług powinna być rozważana przede wszystkim w kontekście zasad funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wynikających z Dyrektywy 2006/112⁵. Dyrektywa ta narzuca bowiem kryteria i warunki, na jakich podatnik powinien być pozbawiany ciężaru podatku, a jego ekonomiczny koszt ponoszony przez ostatecznego konsumenta. Neutralność tak rozumiana wiąże się przede wszystkim z przyznaniem podatnikowi prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, o ile nabywane towary lub usługi związane są z prowadzoną działalnością opodatkowaną. Niejako odwrotną stroną tego uprawnienia jest brak ograniczeń pozbawiających podatnika prawa do odliczenia.

Rozważając możliwe kierunki zmian zwiększających poziom neutralności podatku od towarów i usług, ewentualną przestrzeń zmian kreują funkcjonujące obecnie ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego. Dążenie do zwiększenia poziomu neutralności mogłoby dotyczyć ograniczenia prawa do odliczenia przy nabyciu usług noclegowych i gastronomicznych. W przypadku usług noclegowych, zwłaszcza usług nabywanych wyłącznie w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, podatnikowi powinno przysługiwać prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Co prawda przepisy VI Dyrektywy dopuszczały możliwość kontynuowania ograniczeń obowiązujących przed przystąpieniem

⁵ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1), dalej: Dyrektywa 2006/112.

Polski do UE, niemniej jednak wydaje się, że uprawnienie to wskazywało raczej wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Tymczasem usługi noclegowe w obecnie – globalnie – prowadzonej działalności są podstawowym wydatkiem, a nie przejawem luksusu.

Wątpliwości, w aspekcie zasadności utrzymywania obecnie obowiązującego pełnego ograniczenia prawa do odliczenia w odniesieniu do analizowanej kategorii wydatków, budzą przede wszystkim usługi noclegowe. Wprowadzanie ograniczeń prawa do odliczenia ma sens, jeżeli:

- wydatek ze swej natury ma charakter prywatny i nie wykazuje żadnego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą lub związek ten ma charakter ograniczony, a tym samym prowadzi w efekcie do ostatecznej konsumpcji;
- wydatek ma charakter dualny, tzn. może być dokonany zarówno na cele prywatne, jak i na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale nie istnieją łatwe mechanizmy kontrolne po stronie organów podatkowych pozwalające zweryfikować zasadność odliczenia podatku naliczonego lub opodatkowania ostatecznej konsumpcji.

Usługi zakwaterowania (noclegowe) z całą pewnością mogą być usługami wykorzystywanymi w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, np. w ramach podróży służbowych prowadzonych przez przedsiębiorców. Z drugiej strony niewątpliwie znaczna część tego rodzaju usług jest wykorzystywana do zaspokojenia indywidualnych potrzeb ludności związanych z podróżami innymi niż służbowe, czyli podróżami o charakterze prywatnym. Niemniej jednak wydaje się, że usługi te pod względem łatwości i skuteczności zapewnienia prawidłowości rozliczeń, tzn. zapewnienia opodatkowania ostatecznej konsumpcji, nie odbiegają od wydatków na zakup samochodów osobowych czy innych wydatków związanych z takimi samochodami. W ich przypadku od początku członkostwa Polski w UE ustawodawca dopuszcza możliwość przynajmniej częściowego odliczenia podatku naliczonego. Obecnie obowiązujące przepisy pozwalają nawet na pełne obniżenie podatku należnego o podatek naliczony, o ile dany pojazd samochodowy wykorzystywany jest wyłącznie do działalności gospodarczej, a podatnik prowadzi stosowną ewidencję potwierdzającą istnienie takiego związku czy sposoby wykorzystywania. Z tego względu wydaje się zasadne przyjęcie rozwiązań analogicznych do tych obowiązujących obecnie w odniesieniu do samochodów osobowych. W praktyce oznaczałoby to konieczność rezygnacji z pełnego ograniczenia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w cenie nabywanych usług noclegowych i wprowadzenie częściowego lub pełnego odliczenia. Dokonanie takich

zmian legislacyjnych byłoby zgodne z prawem unijnym i nie wymagałoby uzyskiwania żadnych zgód ze strony Komisji Europejskiej. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wydanego na gruncie art. 17 ust. 6 VI Dyrektywy (obecnie art. 176 Dyrektywy 2006/112) wynika bowiem, że państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia prawa do odliczenia obowiązujące przed przystąpieniem danego państwa do UE lub przed wejściem w życie przepisów VI Dyrektywy. Niemniej jednak państwo członkowskie może zmniejszać zakres ograniczenia prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, dążąc tym samym do realizacji zasady neutralności podatku w większym lub w pełnym zakresie.

Decyzja o zwiększeniu zakresu neutralności i przyznaniu podatnikom w pewnej części prawa do odliczenia podatku naliczonego nie pozostaje bez wpływu na funkcję fiskalną podatku od towarów i usług. Skala wpływu na dochody budżetu państwa z tytułu tego podatku zależy przede wszystkim od przyjętych rozwiązań prawnych w tym zakresie. Możliwe jest przyjęcie wyłącznie pełnego odliczenia w przypadku wykazania wyłącznego związku nabytej usługi z działalnością gospodarczą lub uzupełnienie takiej regulacji o prawo do częściowego odliczenia w przypadku mieszanego wykorzystania zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, jeżeli nie ma możliwości precyzyjnego rozdzielenia usług na te dwa cele. Możliwe scenariusze przyznania prawa do odliczenia zostały podsumowane w tabeli 8.

Tabela 8. Możliwe scenariusze przyznania podatnikom prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu usług noclegowych

Scenariusz	Zakres związku z działalnością gospodarczą	Zakres prawa do odliczenia	Komentarz
Opcja 1	Usługa wykorzystywana wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika	Pełne prawo do odliczenia	Wykorzystanie usługi w jakiegokolwiek części do celów prywatnych pozbawia podatnika prawa do odliczenia w całości
Opcja 2	Usługa wykorzystywana zarówno do działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych	Odliczenie częściowe	Wykorzystanie usługi do celów prywatnych nie wiąże się z koniecznością opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usług

Źródło: opracowanie własne.

Poza celem zwiększenia neutralności VAT, przyznanie przynajmniej częściowego prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do usług gastronomicznych i noclegowych może mieć jeszcze jeden pozytywny dla budżetu państwa efekt. Przyznanie prawa do odliczenia będzie stanowiło niewątpliwie bodziec dla nabywców tego rodzaju usług żądania dokumentu (faktury) potwierdzającego nabycie usługi i uprawniającego do odliczenia. To zaś będzie zmuszało podmioty świadczące tego rodzaju usługi do ich wykazywania w ewidencji i deklaracji VAT oraz płacenia podatku z tego tytułu. Dlatego warto, by Ministerstwo Finansów rozważyło wprowadzenie proponowanych zmian, choćby na krótki czas, pozwalający ocenić pozytywne skutki takiego działania.

BIBLIOGRAFIA

- Aizenman J., Jinjark Y., *The Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theory and International Evidence*, „The Journal of International Trade & Economic Development” 2006, nr 15/2, <https://doi.org/10.3386/w11539>
- Famulska T., *Teoretyczne i praktyczne aspekty funkcjonowania podatku od wartości dodanej*, Katowice 2007.
- Hybka M.M., *Determinanty wydajności fiskalnej podatku od wartości dodanej w Niemczech*, Poznań 2011.
- James K., *The Rise of the Value-Added Tax*, Cambridge 2015, <https://doi.org/10.1017/CBO9781107358522>
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r.)
- VI Dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w zakresie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z dnia 13 czerwca 1977 r.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm.).

LIMITATION OF VAT DEDUCTIBILITY VERSUS FISCAL FUNCTION OF THE TAX ON GOODS AND SERVICES – SELECTED ISSUES

Summary. It follows from the analysis that there is some tension between the implementation of the principle of neutrality and the fiscal function of the tax on goods and services as a type of value added tax binding in the European Union. It is true that our legislation should follow EU law, which Poland as EU Member is obliged to follow. Nevertheless, in some areas the Member State has the freedom to form its own tax system. With regard to this freedom, as is clear from the analysis, the basic criterion in the decision process with respect to the change in the tax on goods and services is the fiscal function of the tax. Of course, the need to ensure budget revenue at a certain level will always be a priority for every state authority. However, the fiscal function of the tax on goods and services should always be set against the need to comply with one of the fundamental features of this tax, i.e. the principle of neutrality which means i.a. the right to deduct input VAT on goods and services connected with taxable activity. This shows that the extent to which the principle of neutrality in the construction of the tax on goods and services is followed has a significant impact on the fulfillment of the fiscal function of that tax.

Keywords: neutrality principle, fiscal function, tax on goods and services, value added tax, limitation of VAT deductibility, restaurant services, accommodation services

Anna Nykiel-Mateo*

REVIEW OF THE RULES ON THE SPECIAL SCHEME FOR SMALL ENTERPRISES UNDER THE VAT DIRECTIVE 2006/112/EC

Summary. On 18 January 2018 the Commission adopted a proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises. The proposal belongs to the reform package announced in the VAT Action Plan aimed at modernising the EU VAT system in order to make it simpler, more fraud-proof and business-friendly.

The proposal aims at updating the VAT rules on the special scheme for SMEs and bringing them closer to the reality of the single market as well as adjusting them to the destination-based taxation. The SME package proposal was subject to a two-year discussion in the Council. Eventually, it was adopted on 18 February 2020 and will apply from 1 January 2025.

The article explains the context of the review – the problems that it tackles, the objectives of the SME simplification package, the solutions proposed by the Commission and their final shape resulting from the Council discussions.

Keywords: VAT, SME, special scheme, SME exemption

* PhD in legal studies; the author works at the European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. The views expressed in this article are the author's alone and should not be attributed to the European Commission, e-mail: anna_nykiel@hotmail.com

1. INTRODUCTION – THE COMMISSION’S PROPOSAL

On 18 January 2018 the Commission adopted a proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises (hereinafter: “SME package proposal”).¹ The proposal belongs to the reform package announced in the VAT Action Plan² aimed at modernising the EU VAT system in order to make it simpler, more fraud-proof and business-friendly. It is closely linked to other legislative initiatives set out in the VAT Action Plan and in particular – the proposal for removing VAT obstacles to cross-border e-Commerce – adopted by the Commission in December 2016³ and by the Council on 5 December 2017⁴ (hereinafter: “e-Commerce Directive”) – and the proposals on a definitive VAT system for intra-EU cross-border trade (hereinafter ‘definitive VAT system proposals’).⁵

The SME package proposal was subject to a two-year discussion in the Council. Eventually, it was adopted on 18 February 2020 and will apply from 1 January 2025.

¹ COM(2018)21 final.

² Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT – Towards a single EU VAT area – Time to decide (hereinafter: VAT Action Plan), (COM(2016)148 final).

³ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods (COM(2016)757 final).

⁴ Council Directive (EU) 2017/2455 of 5 December 2017 amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods, OJ L 348, 29.12.2017, p. 7. See also the press release *VAT on electronic commerce: New rules adopted*, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.348.01.0007.01.ENG&toc=OJ:L:2017:348:TOC (accessed: 25.06.2018).

⁵ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States (COM(2017) 569 final); Proposal for a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards certain exemptions for intra-Community transactions (COM(2017) 568 final); Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the certified taxable person (COM(2017) 567 final). See: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat/single-vat-area_en as (accessed: 5.09.2020).

The proposal aims at updating the VAT rules on the special scheme for SMEs and bringing them closer to the reality of the single market as well as adjusting them to the destination-based taxation.

The purpose of the present article is to present the context of the review – the problems that it tackles, the objectives of the SME simplification package, the solutions proposed by the Commission and their final shape resulting from the Council discussions.

2. PROBLEMS WITH THE CURRENT VAT RULES FOR SMEs

The main problems that the SME package proposal aims to address are linked to the SMEs' compliance costs, lack of neutrality of the current system and VAT revenue losses for Member States.⁶

2.1. VAT compliance costs

Small enterprises bear proportionally higher VAT compliance costs than large businesses.⁷ While SMEs spend on average 2.6% of their sales revenues on tax compliance costs, for large enterprises these costs represent only 0.02% of their sales revenues.⁸ These costs are linked to complexity of rules on VAT obligations and to diversity of these rules across the EU's Member States.

The complexity of the rules on VAT obligations is such that the majority of small businesses resort to costly advisory services. In reply to the questionnaire published within the framework of an SME panel consultation in 2016, over 55% of respondents admitted that they have used services of an external consultant in the last financial year in order to get help to comply with the VAT obligations.⁹

Despite some harmonisation of VAT obligations achieved through the VAT Directive, SMEs wanting to trade cross-border encounter numerous

⁶ See Commission Staff Working Document Impact Assessment accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises (hereinafter: "Impact Assessment"), Brussels, 18.01.2018, SWD(2018) 9 final, pp. 21–27, 31.

⁷ See the VAT Action Plan, p. 6; Deloitte, *Special scheme for small enterprises under the VAT Directive 2006/112/EC – Options for review*, May 2017, vol. 1, pp. 22–27; OECD, *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, 2015, p. 104.

⁸ See European Commission, *European Tax Survey 2004*, p. 52.

⁹ See Impact Assessment, p. 22.

differences in VAT-related procedures. The 2011 Retrospective Evaluation of VAT showed that on average a firm trading in two EU15 Member States would have to deal with 11 such differences.¹⁰ The average cost for SMEs to comply with VAT obligations in another Member State is estimated at EUR 4 100 annually per Member State they supply to.¹¹

As pointed out in the 2011 Retrospective Evaluation, “such intra-EU differences form a source of trade costs that hamper the development of the internal market and discourage cross-border trade.”¹²

2.2. Lack of neutrality of the current system

The current special scheme for small enterprises (hereinafter: “SME scheme”) is set in the VAT Directive in a way that results in a negative impact on the competitive situation of suppliers trading both cross-border and domestically.

As regards the cross-border dimension, the problem is linked to the strict territorial limitation of the VAT exemption, which means that only small enterprises established within the Member State of taxation may benefit from it (Article 283(c) of the VAT Directive). In a system evolving towards taxation at destination this constitutes a serious problem as it means that there is no level playing field for small enterprises trading within the Single Market.

The introduction of the common EU threshold by the e-Commerce directive improves the situation, but to a limited extent only. The common EU threshold only covers B2C supplies and allows enterprises to treat these cross-border supplies as domestic if their annual turnover generated from such supplies does not exceed EUR 10 000.¹³

¹⁰ Institute for Fiscal Studies (IFS) and others, *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system* (hereinafter: 2011 Retrospective Evaluation), 2011, p. 15; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=SWD:2018:9:FIN&rid=1> (accessed: 28.06.2018). The study refers in this context to two EU15 Member States. Countries that joined the EU in the 2004 enlargement have fewer administrative differences in their VAT regimes than the EU15 countries. A possible reason is that these countries were able to design VAT systems while adapting best-practice procedures from the EU15 countries.

¹¹ Deloitte Study for the Commission on *Modernising VAT for cross-border e-Commerce* – Lot 1, p. 45. This study refers to the notion of an SME in the sense of the general definition as set out in Recommendation 2003/361.

¹² 2011 Retrospective Evaluation, p. 15.

¹³ See Article 58(2)(c) of the VAT Directive as introduced by the e-Commerce Directive. For more explanation see also Impact Assessment, p. 37.

Due to the competitive disadvantage on the side of non-established enterprises as compared to domestic suppliers, SMEs are discouraged from engaging in cross-border operations and do not exploit the opportunities that the Single Market is aimed to bring. This was confirmed already during the public consultation that followed the 2010 Green Paper on the future of VAT¹⁴ and then in the 2017 Deloitte SME study¹⁵ as well as in a public consultation carried out by the Commission in spring 2017.¹⁶

Apart from the cross-border issues, lack of neutrality of the current SME exemption system has a distortive effect on domestic markets, which is linked to the so-called threshold effect. The latter relates to the fact that suppliers of a very similar size as exempt SMEs are not able to benefit from the exemption because they have exceeded the threshold. This distortive effect is inherent in any threshold. In addition, the existence of the threshold may prevent SMEs from growing as they limit their turnover in order not to fall out of the scope of the exemption. This conclusion is supported by a finding of high concentration of enterprises immediately below the threshold.¹⁷

Finally, another feature of the non-neutral EU VAT system that strengthens its distortive effects is linked to the divergence of national rules on VAT obligations. The costs that companies need to bear in order to adapt to VAT regimes in other Member States constitute a trade barrier inhibiting the completion of the Single Market.¹⁸

2.3. VAT revenue losses

VAT revenue losses for Member States stem from both the VAT foregone due to the SME exemption and from non-compliance linked to the complexity of the VAT rules and to the divergence of the rules in place in different Member States.

Member States choose to forgo the VAT that could be collected from SMEs because they want to support these enterprises and create growth friendly conditions for them. The 2017 Deloitte SME study estimates the gross VAT revenue that exempt small businesses would generate at EUR

¹⁴ Green Paper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system (COM(2010) 695 final).

¹⁵ 2017 Deloitte SME study, vol. 1, p. 45.

¹⁶ See Impact Assessment, pp. 24–25.

¹⁷ 2017 Deloitte SME study, vol. 1, pp. 121–122.

¹⁸ See Impact Assessment, p. 25.

13.4 billion, which amounts to 1.3% of net VAT revenues. However, given that businesses would be able to deduct their input VAT, the actual net VAT revenue at stake would rather be at the level of EUR 3.8 billion or 0.4% of net VAT revenues collected in the EU.¹⁹

The non-compliance of SMEs with VAT rules is not always due to fraudulent intentions on the side of businesses, but also to complexity and diversity of the rules on the VAT obligations across the Member States. The 2011 IFS retrospective evaluation of the VAT system study estimated that a 10% reduction in differences in VAT procedures could boost intra-EU trade by up to 3.7% and the GDP by up to 0.4%.²⁰

Monitoring of the compliance with the SME scheme rules is not an easy task for national tax administrations. As the SMEs applying the exemption in general do not file VAT returns, the verification as to whether their turnover does not exceed the exemption threshold may be challenging.²¹

3. SOLUTIONS SET OUT IN THE COMMISSION'S PROPOSAL

In view of the above problems with the current rules on the SME special scheme, the main objectives of the Commission's proposal were to:

- reduce VAT compliance costs for SMEs both domestically and at EU level,
- reduce distortions of competition at both these levels,
- reduce the negative impact of the threshold effect and
- facilitate compliance by SMEs and monitoring by tax administrations.²²

The proposal is set to achieve these objectives through:

- opening of the exemption to non-established SMEs,
- establishing an updated value for the maximum level of national exemption thresholds,
- introducing a transitional period during which SMEs that temporarily exceed the domestic exemption threshold would be able to continue benefitting from the exemption,
- introducing simplified VAT obligations for both exempt and non-exempt SMEs.

¹⁹ See Impact Assessment, p. 26 and 2017 Deloitte study, vol. 1, p. 123.

²⁰ 2011 IFS retrospective evaluation of the VAT system study, p. 15.

²¹ See Impact Assessment, p. 27.

²² See Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises Brussels, 18.01.2018, COM(2018)21 final, Explanatory memorandum, p. 2.

3.1. Opening of the SME exemption to non-established businesses

Point 11 of Article 1 of the proposal deletes letter c) of Article 283(1) of the VAT Directive stating that the arrangements regarding the SME exemption do not apply to supplies of goods or services carried out by a taxable person who is not established in the Member State in which the VAT is due. This amendment effectively opens the exemption to the EU enterprises not established in the Member State where they carry out supplies subject to VAT and allows equal treatment in terms of VAT taxation of both domestic suppliers and the suppliers from other Member States.

3.2. Exemption threshold and eligibility condition

The proposal amends Article 284 of the VAT Directive allowing Member States that decide to implement the SME exemption, to set their national exemption threshold at the level that best reflects their economic reality. In order to ensure that the exemption benefits the smallest enterprises, the proposal sets the maximum level of the exemption threshold at EUR 85 000 – the same for all the Member States. This common maximum exemption threshold replaces the multitude of maximum thresholds currently set for the individual Member States both in the provisions of the VAT Directive itself as well as through a number of derogations. As a result, according to the data available on 1 July 2019, the SME exemption thresholds ranged from about EUR 2 845 in Sweden to an equivalent of EUR 94 741 in the UK.²³

Under the new system, if a small enterprise wants to benefit from the exemption in a Member State in which it is not established, it must meet two conditions:

- Its annual turnover in the Member State concerned (the Member State annual turnover) must remain below the exemption threshold applicable in that Member State and
- Its overall turnover in the EU (Union annual turnover) must not be higher than EUR 100 000.

²³ See the VAT thresholds table available on DG TAXUD's website at https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf (accessed: 5.10.2020).

The above second eligibility condition is aimed at preventing abuse by large enterprises that otherwise could be using the exemption in several Member States despite having a large total turnover, if their turnover in each Member State were below the national exemption threshold.

3.3. Transitional period

The proposal introduces new Article 288a to the VAT Directive, which provides for a transitional period for small enterprises making use of the SME exemption, whose Member State annual turnover exceeds the exemption threshold in a given year. These small enterprises will be able to benefit from the SME exemption for that one year, provided that their turnover does not exceed the threshold by more than 50%. Article 288a establishes therefore two safeguards against the abuse of the measure: the time limit (1 year) and the turnover limit (exceeding the domestic Member State annual turnover threshold by more than 50%). It should be noted that the transitional period does not apply in a situation in which the Union annual turnover of an enterprise exceeds EUR 100 000. In such a case, a small enterprise cannot benefit anymore from the SME exemption in any Member State in which it is not established.

3.4. Simplified VAT obligations for both exempt and non-exempt SMEs

The proposal introduces a new Section 2a to Title XII, Chapter 1 on simplified obligations for both exempt and non-exempt small enterprises. The new subsection 1 provides for a number of simplified obligations for exempt enterprises. These concern registration, invoicing, keeping of accounts and VAT returns. In addition, Member States retain the competence to release exempt SMEs from other obligations referred to in Articles 213 to 271 of the VAT Directive.

Due to the fact that exempt SMEs cannot deduct the input VAT, not all eligible enterprises may be interested in using the SME exemption. In particular, enterprises supplying to other taxable persons may want to opt for taxation on the basis of the general rules. These SMEs may reduce their VAT compliance costs mainly thanks to simplified VAT obligations and not to the exemption itself. Subsection 2 on simplified obligations for non-exempt small enterprises offers therefore a solution to this group of small enterprises. In addition, it applies also to those small enterprises that achieve

turnover above the exemption threshold, but below EUR 2 000 000, who therefore qualify as small enterprises within the meaning of Article 280a (1) introduced by the proposal.

The set of simplified obligations for non-exempt small enterprises introduced by the Commission's proposal covers simplified registration, record keeping and longer tax periods.

3.5. Monitoring and exchange of information

In order to allow Member States to effectively monitor and control the application of the SME scheme provisions, collection of the relevant information and its exchange between national tax administrations must be ensured. Article 284(4) second paragraph introduced by the proposal stipulates that where a small enterprise avails itself of the exemption in Member States in which it is not established, the Member State of establishment must take all measures necessary to ensure the accurate declaration of the Union annual turnover and the Member State annual turnover by the small enterprise. The Member State of establishment must then provide this information to the tax authorities of the other Member States concerned in which the small enterprise carries out its supplies.

4. COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2020/285

As mentioned at the beginning of this article, the Commission's proposal was subject to discussions in the Council during two years and was eventually adopted on 18 February 2020.

Directive 2020/285 retains the main concept of a special scheme for small enterprises optional for both Member States and taxpayers to apply. In addition to granting an exemption from VAT, the special schemes currently also allow for graduated tax relief. Graduated tax relief is considered to constitute a source of complexity and to contribute little to reducing the compliance burden of small enterprises. Directive 2020/285 removes therefore this measure.²⁴

The main characteristics of the SME scheme eventually retained in Directive 2020/285 are discussed below.

²⁴ See recital 17 and amendments to Articles 282, 284, deletion of Article 285.

4.1. Opening of the exemption to non-established SMEs, exemption threshold and the eligibility condition

Directive 2020/285 retained the crucial element of the proposal regarding the opening of the SME exemption to non-established small enterprises. It kept the maximum domestic exemption threshold at the level of EUR 85 000 of Member State annual turnover and the eligibility condition for access to exemption in the Member States other than the one of the establishment at the maximum level of EUR 100 000 of the annual Union turnover.

4.2. Single window

An important element of the reform is that it offers SMEs a single window for registration and reporting in their own Member State.

In order for an SME to avail itself of the exemption in a Member State in which it is not established, that SME must give prior notification to the Member State of establishment and be identified for the application of the exemption by an individual number in the Member State of establishment only.²⁵ If such an SME subsequently wants to use the exemption in Member States other than the ones indicated in prior notification or wants to cease applying the exemption in Member States in which it is not established, it needs to inform the Member State of establishment in advance through an update to a prior notification.²⁶

As mentioned above, also the periodic (quarterly) reporting on the total value of supplies both in the Member State of establishment and in other Member States must be done in the Member State of establishment. The latter must be informed as well when the Union annual turnover threshold is exceeded²⁷.

4.3. Transitional period

The Directive further developed the concept of the transitional period. Newly introduced Article 288a(1) stipulates that where during a calendar year the Member State annual turnover threshold is exceeded by not more

²⁵ Article 284(3) introduced by Directive 2020/285.

²⁶ Article 284(4) introduced by Directive 2020/285.

²⁷ Article 284b(1) and (3) introduced by Directive 2020/285.

than 10%, a taxable person must be able to continue to benefit from the SME exemption during that calendar year. Where this threshold is exceeded by more than 10%, the SME exemption ceases to apply as of that time.

Member States may, however, set the ceiling higher – at 25% or even allow the taxable person to continue to benefit from the exemption without any ceiling during the calendar year when the threshold is exceeded. However, the application of this ceiling or option may not result in the exemption being granted to a taxable person whose turnover within the Member State granting the exemption exceeds EUR 100 000.

Contrary to the Commission's proposal, in which the transitional period was obligatory for Member States to apply, the Directive makes the application of transitional period optional for Member States.

The transitional period does not apply in the situations, in which the Union annual turnover threshold is exceeded.

It is worth noting that, in addition, in order to prevent circumvention of the rules regarding the SME exemption and to preserve its purpose, Article 288a(1) stipulates that a taxable person, whether or not established in the Member State granting the exemption, cannot benefit from the exemption where the national threshold laid down therein was exceeded in the preceding calendar year. For the same reasons, a taxable person not established in the Member State granting the exemption will not be able to benefit from the exemption where the Union annual turnover threshold was exceeded in the preceding calendar year.²⁸

4.4. Simplified VAT obligations for exempt SMEs

Directive 2020/285 retains the section concerning simplification of obligations for exempt small enterprises. It includes simplified registration, reporting and the possibility, broadly existing already today,²⁹ for Member States to release exempt small enterprises from certain or all obligations referred to in Articles 217 to 271.

The Directive does not, however, include the section on simplified obligations for non-exempt small enterprises, which could be found in the Commission's proposal. As mentioned above, the purpose of that section was to address the needs of SMEs which for different reasons are not

²⁸ See Article 288a(2) introduced by Directive 2020/285. See also recital 13.

²⁹ Article 272(1)(d) of the VAT Directive.

exempt. In this way, the proposal attempted to introduce a new, extended concept of small enterprise, which would encompass both exempt and non-exempt SMEs whose Union annual turnover would not be higher than EUR 2 000 000.³⁰ This idea was abandoned in Directive 2020/285.

4.5. Exchange of information between Member States

During the Council discussions on the proposal, the provisions aimed at ensuring effective control and monitoring of the application of the SME scheme and the exchange of information between national tax administrations have been substantially developed. In this regard it turned out necessary to amend Regulation 904/2010 on administrative cooperation³¹ so that Member States could have automated access to the data collected from the SMEs benefiting from the VAT exemption.³²

The amendments to Regulation 904/2010 stipulate therefore that the information collected from the exempt SMEs must be stored by Member States in their electronic systems and that the competent authorities of any other Member State must have automated access to it.³³ Moreover, they include provisions regarding the transmission of information by electronic means between the Member State of establishment and the Member State granting the exemption – in both directions. Furthermore, they oblige the Commission to adopt by means of implementing acts the technical details for the transmission of the relevant information.³⁴

Finally, the newly introduced provisions of the Regulation foresee that the Commission should, on the basis of the information provided by the Member States, publish on its website the modalities of application of the SME scheme in different Member States.³⁵

³⁰ See Article 280a(1) introduced in the Commission's proposal.

³¹ Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, OJ L 268, 12.10.2010, p. 1.

³² See recital 22.

³³ See amendments to Articles 17 and 21 of the Regulation.

³⁴ See Articles 37a and 37b of the Regulation introduced by Directive 2020/285.

³⁵ See amendment to Article 32 of the Regulation introduced by Directive 2020/285.

5. CONCLUDING REMARKS

The Directive that was supposed to deliver the simplification package for SMEs ended up with a text which is not very simple. However, in order to reach a compromise on the package in the Council, it was necessary to clarify the details on administrative cooperation, exchange of information and control of the functioning of the SME scheme. The compromise text is complex because it covers all these issues. What is important is that the objectives of the original proposal are largely preserved. The Directive will result in the reduction of VAT compliance costs for SMEs and more level playing field for them.

The Directive provides simplification for both SMEs and tax administrations that would not be achievable without it. It opens exemption to non-established SMEs and offers them a single window for registration and reporting in their own Member State. Moreover, it provides some simplified obligations for exempt SMEs. Furthermore, it sets one maximum exemption threshold and an anti-abuse safeguard for all the Member States. Finally, it enables tax administrations to collect and exchange information on SMEs in a uniform manner and to better control the application of the scheme.

For the new SME scheme to function the Commission will have to adopt the implementing acts setting a number of technical details. As mentioned at the beginning of this article, the provisions on the new special scheme for small enterprises will apply as of 1 January 2025.

REFORMA PRZEPISÓW DOTYCZĄCYCH PROCEDURY SZCZEGÓLNEJ DLA MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW NA MOCY DYREKTYWY VAT 2006/112/WE

Streszczenie. W dniu 18 stycznia 2018 r. Komisja przyjęła wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw. Wniosek należy do pakietu reform zapowiedzianego w planie działania w sprawie VAT, którego celem jest modernizacja unijnego systemu VAT, tak aby był on prostszy, bardziej odporny na oszustwa i przyjazny dla przedsiębiorstw. Wniosek ma na celu aktualizację przepisów dyrektywy VAT dotyczących procedury szczególnej dla MŚP oraz dostosowanie ich do realiów jednolitego rynku oraz do systemu opodatkowania opartego na miejscu przeznaczenia.

Wniosek w sprawie pakietu dotyczącego MŚP był przedmiotem dwuletniej dyskusji w Radzie. Ostatecznie został przyjęty w dniu 18 lutego 2020 r. i będzie miał zastosowanie od dnia 1 stycznia 2025 r.

W artykule wyjaśniono kontekst reformy – problemy, których dotyczy, cele pakietu uproszczeń dla MŚP, rozwiązania zaproponowane przez Komisję i ich ostateczny kształt będący wynikiem dyskusji na forum Rady.

Słowa kluczowe: VAT, małe i średnie przedsiębiorstwa, procedury szczególne, zwolnienie dla małych i średnich przedsiębiorstw

WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO NA PODSTAWIE ART. 130 § 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z instytucją wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego w świetle art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej. Autor podkreśla, że wyłączenie pracownika organu administracji publicznej na podstawie art. 130 § 3 o.p. jest uzupełnieniem dla trybu z art. 130 § 1 o.p., co oznacza, iż może ono nastąpić, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w tym ostatnim przepisie. Tym samym nie jest konieczne uprawdopodobnienie, że pracownik czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego będzie stronniczy w załatwieniu sprawy ze względu na daną okoliczność, lecz wystarczy, iż okoliczność ta powoduje powstanie wątpliwości co do jego bezstronności. Innymi słowy, art. 130 § 3 o.p. ma charakter gwarancyjny i służy bezstronnemu wykonywaniu czynności w procedurze podatkowej. Co więcej, przepis z art. 130 § 3 o.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu”, w tym także do osób sprawujących (piastujących) funkcje organu podatkowego (państwowego lub samorządowego), i bez znaczenia jest tu tok instancyjny (pierwszoinstancyjny/drugoinstancyjny), a tym bardziej tryb teże procedury (zwyczajny/nadzwyczajny).

Słowa kluczowe: wyłączenie, bezstronność, organ podatkowy, pracownik, uprawdopodobnienie

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustawodawca, normując w artykułach 130–132a Ordynacji podatkowej¹ instytucję wyłączenia pracownika organu podatkowego, członka samorządowego kolegium odwoławczego oraz organu podatkowego, zagwarantował podatnikowi bezstronne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. W niniejszym opracowaniu autor ograniczył przedmiot badań tylko do wyłączenia pracownika organu administracji danin publicznoprawnych od udziału w procedurze podatkowej na gruncie art. 130 § 3 o.p., ponieważ w literaturze przedmiotu brak pogłębionej analizy tego „uregulowania prawnego”. Jeżeli się pojawia, to wyłącznie sygnalizacyjnie, a ma ono zastosowanie w każdej zawiślej sprawie podatkowej niezależnie od stadium prowadzonego postępowania podatkowego oraz w ramach udzielanej na podstawie art. 157–157a o.p. innej pomocy prawnej², na udziale pracowników organów administracji publicznej zajmujących stanowisko na gruncie art. 209 § 1 o.p.³ kończąc. Tym samym z przyczyn oczywistych jednym z celów niniejszej publikacji jest wypełnienie tej luki w piśmiennictwie wraz z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*. Ponadto jako hipotezę badawczą przyjęto, że instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej w trybie art. 130 § 3 o.p. ukształtowana została równolegle z przesłankami obligatoryjnymi z art. 130 § 1 o.p., jako „instrument profilaktyczny”, zapobiegający zaistnieniu okoliczności dopuszczających przypuszczenie co do jego stronniczości, ponieważ proces podatkowy, aby mógł zmierzać do prawidłowego wyjaśnienia i ustalenia stanu faktycznego sprawy podatkowej, musi być prowadzony bezstronnie⁴.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p.

² Por. A. Wrzesińska-Nowacka, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012, s. 91.

³ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020; I. Nowak, *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4.

⁴ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z dnia 27 września 2017 r., sygn. I SA/Lu 591/17, CBOSA; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 786.

2. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU ADMINISTRACJI PODATKOWEJ – RELACJA § 1 DO § 3 ART. 130 O.P.

Wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych⁵ oraz w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego⁶ następuje z mocy prawa (*ex lege* – art. 130 § 1 o.p.) oraz na wniosek lub z urzędu (art. 130 § 3 o.p.). Innymi słowy, przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procesie podatkowym zostały podzielone na dwie grupy: przesłanki skutkujące wyłączeniem pracownika z mocy samego prawa oraz przesłanki uzasadniające wyłączenie go na wniosek lub z urzędu. Warto też podkreślić, że pojęciu „pracownik organu podatkowego” należy nadać szeroki zakres semantyczny⁷, oznaczający każdą osobę biorącą udział w procesie podatkowym niezależnie od podstawy zatrudnienia, np. umowa o pracę, mianowanie czy umowa o charakterze cywilnoprawnym⁸.

Zgodnie z art. 130 § 1 o.p. funkcjonariusz służby celno-skarbowej, pracownik urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członk samorządowego kolegium odwoławczego podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia⁹;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli¹⁰;

⁵ Zob. art. 5 o.p.

⁶ Zob. art. 3 pkt 1–2 o.p.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. V SA/Wa 555/15, CBOSA.

⁸ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012.

⁹ Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (art. 130 § 2 o.p.).

¹⁰ Artykuł 130 § 2 o.p.

- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

Z kolei według art. 130 § 3 o.p. bezpośredni przełożony pracownika jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 o.p., które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że *ratio legis* przepisu art. 130 § 3 o.p. odnośnie do podjęcia rozstrzygnięcia w sprawie wyłączenia pracownika zostało oparte na konstrukcji tzw. związania administracyjnego¹¹, zgodnie z którym po uprawdopodobnieniu się wobec pracownika powyższych okoliczności jego bezpośredni przełożony zobligowany jest wyłączyć go od udziału w danym postępowaniu podatkowym¹².

Przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego z mocy prawa (*ex lege*), wskazane w art. 130 § 1 o.p., mają charakter wyczerpujący (enumeratywny) i powinny podlegać wykładni ścieśniającej¹³. Natomiast do przesłanki z art. 130 § 3 o.p. normującej wyłączenie pracownika organu podatkowego z innych przyczyn niż taksatywnie wymienione w art. 130 § 1 pkt 1–8 o.p., a które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności¹⁴, powinna mieć zastosowanie wykładnia rozszerzająca¹⁵. Uprawnione

¹¹ Por. I. Nowak, *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10, s. 23–28.

¹² Por. R. Orzechowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985, s. 106.

¹³ A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019; wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2012 r., sygn. I SA/Kr 369/12, CBOSA.

¹⁴ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.

¹⁵ M. Münnich, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020; por. L. Żukowski, *Zakres obowiązywania Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł–Rzeszów 2012, s. 57.

jest zatem stwierdzenie, że wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 § 3 o.p. jest uzupełnieniem dla trybu z art. 130 § 1 o.p.¹⁶, stanowiąc element sprawiedliwości proceduralnej, wpływający z zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁷.

Przepis art. 130 o.p. zarówno w § 1, jak i w § 3 normuje wyłączenie pracownika organu podatkowego „od udziału w postępowaniu”, co oznacza, że chodzi nie tylko o wyłączenie od udziału w czynnościach postępowania przygotowawczego (np. czynności wyjaśniające), ale też w czynnościach decydujących (wydanie decyzji/postanowienia)¹⁸. Tym samym przez „udział w postępowaniu” należy rozumieć udział pracownika w całym ciągu czynności procedury podatkowej, przeprowadzonych przez organ administracji podatkowej¹⁹, a więc obejmujących niewątpliwie wszystkie stadia postępowania²⁰ (wstępne, wyjaśniające i decyzyjne)²¹. *A contrario* nie podlegają wyłączeniu pracownicy organów podatkowych, którzy wypełniają czynności mające charakter organizacyjny (techniczno-biurowy, np. czynności kancelaryjne dotyczące potwierdzenia wpływu podania itp.)²², a ponadto nie można wyłączyć od udziału w postępowaniu pracownika, który w tym postępowaniu nie uczestniczy²³.

Przepisy o wyłączeniu z art. 130 § 1–3 o.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu” w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz

¹⁶ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.

¹⁷ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 4 września 2019 r., sygn. II SA/Bd 1241/18, CBOSA.

¹⁸ I. Nowak, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el., s. 77; *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 695; W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 36; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2017 r., sygn. III SA/Kr 384/16, CBOSA.

¹⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 maja 2016 r., sygn. II SA/Ol 454/16, CBOSA.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 września 2011 r., sygn. II FSK 358/10, CBOSA.

²¹ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25–28; A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*

²² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

²³ Por. wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2012 r., sygn. II OSK 835/11, CBOSA.

innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego, w tym także osób sprawujących (piastujących) funkcje organu podatkowego niezależnie od tego, czy państwowego czy samorządowego²⁴. Nie ma też przy tym znaczenia tok instancji, w której toczy się postępowanie (pierwszoinstancyjne/drugoinstancyjne)²⁵, a tym bardziej tryb tej procedury (zwyyczajny/nadzwyczajny)²⁶.

Przyczyny wyłączenia z art. 130 § 1–3 o.p. mają zastosowanie również do pracowników organów podatkowych wezwanych do udzielenia pomocy prawnej²⁷ na podstawie art. 157–157a o.p.²⁸ Należy jednak pamiętać, że udział tych osób w głównym postępowaniu podatkowym powinno się oceniać w zakresie, w jakim ta pomoc ma być w indywidualnej sprawie podatkowej przyznana²⁹. Niezależnie od powyższych przesłanek wyłączeniu w trybie i na zasadach określonych w przepisach art. 130 o.p. mogą podlegać nie tylko pracownicy, ale także monokratyczne organy podatkowe, do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący główny proces podatkowy zwrócił się o dokonanie czynności przewidzianych

²⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 619; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 47; K. Teszner, *Administracja...*; M. Szalkiewicz, *Wyłączenie samorządowego organu podatkowego w przypadku współwłasności rzeczy stanowiącej przedmiot opodatkowania*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 11, s. 15–17.

²⁵ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, s. 28; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. V SA/Wa 4661/15, CBOSA.

²⁶ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, s. 28; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. V SA/Wa 4661/15; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 447; wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r., sygn. I SA/Łd 605/11, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. III SA/Lu 404/19, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 listopada 2019 r., sygn. III SA/Łd 834/19, CBOSA.

²⁷ Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecnictwem*, Kielce 2012, s. 89.

²⁸ Szerzej I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18 i n.; idem, *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 43–68.

²⁹ I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18 i n.; idem, *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 43–68; M. Karlikowska, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2011.

w art. 157–157a o.p.³⁰ Warto też zaznaczyć, że w świetle art. 130 o.p. podlega wyłączeniu również pracownik organu podatkowego, który w imieniu organu podatkowego, na podstawie upoważnienia z art. 143 o.p., jest uprawniony do załatwiania sprawy³¹. Ponadto nie budzi w doktrynie wątpliwości fakt, że upoważnienie pracownika na podstawie art. 143 o.p. nie oznacza, iż pracownik ten staje się organem podatkowym, ponieważ nadal jest on pracownikiem, tyle tylko że upoważnionym np. do wydawania decyzji³². Oczywiście nie sposób zanegować, że termin „pracownik”, którym posługuje się art. 143 o.p., nie powinien być rozumiany wyłącznie przez odwołanie się do stosunku prawnego regulowanego Kodeksem pracy³³, albowiem dotyczy on wszelkich osób, które znajdują się względem organu w relacji podległości służbowej czy podporządkowania hierarchicznego³⁴.

Reasumując, jeżeli pracownik dostrzeże w rozpoznawanej sprawie istnienie przesłanek określonych w 130 § 3 o.p., jest obowiązany powstrzymać się od podejmowania jakichkolwiek czynności procesowych, ponieważ przyczyniłby się swoim działaniem do wadliwości rozstrzygnięcia podatkowego³⁵, i „bez znaczenia pozostaje to, czy istnienie okoliczności uzasadniających wyłączenie wpłynęło na treść wydanego przez tę osobę rozstrzygnięcia. Ważny natomiast jest sam fakt niewyłączenia, skutkujący naruszeniem przepisów postępowania”³⁶. Tym samym jeżeli pracownik orga-

³⁰ I. Nowak, *Wezwania...*, s. 56–57; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2016 r., sygn. II SA/Wa 1380/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. II SA/Wa 238/17, CBOSA.

³¹ I. Nowak, *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 10, s. 19–27; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. I SA/Rz 862/07, CBOSA.

³² I. Nowak, *Upoważnienie pracownika...*, s. 19–27; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. I SA/Rz 862/07.

³³ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm.).

³⁴ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 268a k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2013 r., sygn. I SA/Wa 1456/12, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. V SA/Wa 555/15; postanowienie NSA z dnia 26 października 2011 r., sygn. I OZ 785/11, CBOSA.

³⁵ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 czerwca 2007 r., sygn. II SA/Ke 163/07, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 października 2011 r., sygn. II SA/Go 562/11, CBOSA.

³⁶ D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 125.

nu administracji publicznej nie złożył stosownego wniosku o wyłączenie, mimo że było to zasadne, ani też nie uczyniła tego strona, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu³⁷. W przeciwnym razie dojdzie do naruszenia art. 130 § 1–3 o.p., skutkującego w przypadku wydania decyzji ostatecznej wznowieniem postępowania (art. 240 § 1 pkt 3 o.p.)³⁸. Tożsame w tej mierze stanowisko wynika z orzecznictwa, zgodnie z którym skutkiem prawnym niewyłączenia pracownika w przypadku występowania okoliczności, których następstwem zgodnie z art. 130 o.p. powinno być jego wyłączenie od udziału w sprawie, jest wadliwość procedury podatkowej, która pociąga za sobą w przypadku wydania decyzji ostatecznej sankcje w postaci wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 3 o.p.³⁹

3. UPRAWDOPODOBNIENIE OKOLICZNOŚCI MOGĄCYCH WYWOŁAĆ WĄTPLIWOŚCI CO DO BEZSTRONNOŚCI PRACOWNIKA

Ustawodawca, określając treść przesłanki z art. 130 § 3 o.p., odwołuje się do *sui generis* klauzuli generalnej⁴⁰ wskazującej, że do wyłączenia pracownika od udziału w procesie podatkowym wymagane jest „uprawdopodobnienie” istnienia okoliczności, które nie zostały wymienione w art. 130 § 1 o.p., a które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności⁴¹. Zgadzam się z poglądem, że słowo „uprawdopodobnienie” znaczy „tyle, co wskazać na możliwość, szansę zaistnienia czegoś w sposób sugerujący prawdziwość, autentyczność, w sposób bliski prawdy”⁴².

Przez uprawdopodobnienie należy rozumieć środek zastępczy dowodu (słabszy niż dowód), niedający pewności, lecz tylko wiarygodność twierdzenia o jakimś fakcie⁴³, i w odróżnieniu od udowodnienia nie musi czynić

³⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*; wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III SA 125–126/03, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 lipca 2007 r., sygn. I SA/GI 206/07, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15, CBOSA.

³⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2019 r., sygn. III SA/Kr 817/19, CBOSA.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 18 października 2002 r., sygn. V SA 2558/01, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2005 r., sygn. I SA/Sz 719/04, CBOSA; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2012 r., sygn. II GSK 1530/10, CBOSA.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. I GSK 1145/14, CBOSA.

⁴¹ Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.

⁴² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

⁴³ Por. wyrok NSA z dnia 9 października 2019 r., sygn. I OSK 401/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 r., sygn. II FSK 42/18, CBOSA.

określonego faktu pewnym⁴⁴, ponieważ jako czynność procesowa stwarza mniejszy lub większy stopień przekonania o jego prawdopodobieństwie⁴⁵. Co więcej, przepisy Ordynacji podatkowej normujące wyłączenie pracownika nie wymagają uprawdopodobnienia okoliczności powodujących jego stronniczość, lecz tylko okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności⁴⁶. Uprawdopodobnienie z art. 130 § 3 o.p. należy zatem określić mianem „ułatwionego postępowania dowodowego”, zwolnionego ze ścisłych formalności dowodowych i zmierzającego do uwiarygodnienia twierdzeń o braku bezstronności ze strony pracownika organu podatkowego⁴⁷. Innymi słowy, uprawdopodobnienie służy „pobudzeniu ufności”⁴⁸ w to, że informacje o istnieniu okoliczności mogącej wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika odpowiadają prawdzie⁴⁹.

Artykuł 130 § 3 o.p. nie zakreśla żadnych granic powoływania okoliczności wzbudzających wątpliwości co do bezstronności pracownika, przez co można je określić mianem tzw. okoliczności pozaprocesowych, mogących mieć wpływ na obiektywizm pracownika⁵⁰. Chodzi zarówno o oko-

⁴⁴ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 221.

⁴⁵ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 842; D. Strzelec, *Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6, s. 16 i n.; I. Nowak, *Uprawdopodobnienie braku winy jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu w świetle Ordynacji podatkowej, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 229 i n.; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2012 r., sygn. I GSK 799/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1756/15, CBOSA.

⁴⁶ A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/GI 803/09, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/GI 814/09, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15.

⁴⁷ I. Nowak, *Uprawdopodobnienie...*, s. 235 i n.; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. I SA/Łd 76/07, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Sz 799/13, CBOSA.

⁴⁸ Por. J. Starościak, *Komentarz do art. 21 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 82–83; Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, LEX/el. 1996.

⁴⁹ Por. wyrok NSA z dnia 11 marca 2009 r., sygn. II GSK 726/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn. II OSK 1431/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. II OSK 368/16, CBOSA.

⁵⁰ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 169; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 marca 2008 r., sygn. I SA/Wr 1186/07, CBOSA.

liczności faktyczne, jak i prawne, pojedyncze fakty lub zdarzenia, które mogą dotyczyć życia prywatnego (np. konkubinatu⁵¹), pracy zawodowej, studiów, nauki⁵², zajęcia ubocznego, działalności politycznej lub społecznej, wyrażanych poglądów i przekonań⁵³, np. religijnych⁵⁴. Zbieżne z tym zapamiętaniem stanowisko zajęli również J. Borkowski i B. Adamiak, według których okoliczności, o jakich stanowi art. 130 § 3 o.p., „mogą dotyczyć sfery osobistych lub zawodowych kontaktów, sąsiedzkich sporów, publicznie wyrażanych poglądów, jak również będą odnosiły się do przypadków bliskości wobec stron czy ich praw, które nie mieszczą się w kategoriach więzów prawnych, a więc narzeczeństwo czy pozostawanie w konkubinacie, sprawowanie faktycznej opieki nad osobami obcymi”⁵⁵. Także według Z.R. Kmiecika „przyczyną braku bezstronności pracownika prowadzącego postępowanie może być [...] sympatia bądź antypatia odczuwana wobec strony lub stron. [...] Oczywiście, nie każde odczuwanie sympatii lub antypatii musi powodować stronniczość pracownika. [...] Na ogół jednak podstawą wyłączenia pracownika ze względu na łączący go ze stroną stosunek emocjonalny są okoliczności będące źródłem (przyczyną) powstania takiego stosunku, a nie okoliczności będące jego przejawem (skutkiem). Istnienie stosunku o charakterze emocjonalnym przyjmuje się zwłaszcza wtedy, gdy pracownik utrzymuje ze stroną kontakty intymne, mogące świadczyć o łączącym ich uczuciu miłości, oraz kontakty towarzyskie, świadczące o łączących ich więzach przyjaźni czy bliższej znajomości”⁵⁶.

⁵¹ I. Nowak, *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 55 i n.

⁵² W. Chróścielewski, *Podmioty postępowania administracyjnego*, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 101.

⁵³ Por. K. Zalasńska, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, Legalis/el. 2020; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. VI SA/Wa 873/14, CBOSA.

⁵⁴ Zob. także I. Nowak, *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 1, s. 19 i n.; idem, *Duchowni prawnie uznanych wyznań jako świadkowie w postępowaniu podatkowym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” (w druku).

⁵⁵ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 803.

⁵⁶ Z.R. Kmiecik, *Żądanie wyłączenia pracownika organu w postępowaniu administracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3, s. 67–68.

Przesłanka wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym z art. 130 § 3 o.p. spowodowana uprawdopodobnieniem istnienia okoliczności mogących wywoływać wątpliwość co do jego bezstronności jest określona szeroko⁵⁷. Aby jednak zaistniała podstawa do wyłączenia pracownika w myśl przepisu art. 130 § 3 o.p., będącego „uzupełnieniem” przesłanek z art. 130 § 1 o.p., należy co najmniej uprawdopodobnić istnienie tzw. okoliczności wewnętrznych czy zewnętrznych leżących po stronie pracownika⁵⁸ i mających wpływ na obiektywizm jego działania (tzw. autorytatywna konkretyzacja)⁵⁹. Należy jednak podkreślić, że za powyższe wątpliwości nie mogą być uznane m.in. dążenia pracownika prowadzącego postępowanie podatkowe do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy⁶⁰. W rezultacie wątpliwości co do bezstronności pracownika muszą wynikać z jego własnego działania lub zaniechania, a nie z faktu, że miał on możliwość zapoznania się z poglądem innego pracownika, choćby nawet pogląd ten był niesłuszny czy sprzeczny z prawem⁶¹.

Reasumując, przy wyłączeniu pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej chodzi oczywiście o okoliczności natury

⁵⁷ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020; H. Knysiak-Molczyk, *Wyłączenie pracownika na żądanie*, [w:] *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, red. H. Knysiak-Molczyk, LEX/el. 2013; wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2012 r., sygn. I SA/Kr 1151/12, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2017 r., sygn. III SA/Łd 554/17, CBOSA.

⁵⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. III SA/Po 1506/13, CBOSA.

⁵⁹ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021; A. Wróbel, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2013 r., sygn. I SA/Kr 145/13, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., sygn. III SA/Po 623/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. II SAB/Wa 141/19, CBOSA.

⁶⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Go 116/09, CBOSA. W niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, którego oczywiście nie sposób zaakceptować, że „przewidziana art. 130 Ordynacji podatkowej instytucja wyłączenia pracownika od rozpatrzenia sprawy nie pozostaje [...] w jakimkolwiek bezpośrednim związku z regułami rządzącymi postępowaniem dowodowym, w tym zwłaszcza z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 w związku z art. 180 Ordynacji podatkowej)” – tak: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Go 1150-1152/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. I FSK 1743/08, CBOSA.

⁶¹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. I SA/Łd 930/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 739/13, CBOSA.

obiektywnej, które będą realne i zaistnieją w czasie trwania postępowania podatkowego⁶², nigdy zaś *stricte* subiektywne przekonanie o braku bezstronności⁶³. Warto jednak wskazać, że uprawdopodobnienie, o którym mowa w art. 130 § 3 o.p., „polega na uwiarygodnieniu, a nie na wykazaniu istnienia określonych faktów”⁶⁴. Tym samym nie zasługuje na akceptację pogląd, zgodnie z którym można uzależniać możliwości wyłączenia pracownika organu od wynikającego z przepisów materialnego prawa podatkowego kierunku rozstrzygnięcia sprawy⁶⁵. Stanowisko takie należy uznać za wadliwe, ponieważ instytucja wyłączenia pracownika ma charakter gwarancyjny dla strony, a jej ewentualne zastosowanie ma podstawy określone tylko i wyłącznie w przepisach prawa podatkowego procesowego, nie zaś materialnoprawnego⁶⁶.

4. ROZSTRZYGNIĘCIE O WYŁĄCZENIU PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO WRAZ ZE SKUTKAMI PRAWNYMI

O wyłączeniu pracownika organu podatkowego od udziału w szczególnym postępowaniu administracyjnym można mówić dopiero po jego wszczęciu⁶⁷, ponieważ instytucja ta ze swej istoty znajduje zastosowanie tylko w sprawie już zawisłej⁶⁸, albowiem jest to zagadnienie incydentalne (wpadkowe), podlegające załatwieniu wyłącznie w toku prowadzonego postępowania⁶⁹.

⁶² Por. A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, s. 98.

⁶³ Instytucja ta nie wchodzi w rachubę jedynie z tego powodu, że pracownik organu prowadzi postępowania podatkowe, których rezultat nie odpowiada oczekiwaniom podatnika – por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2018 r., sygn. I SA/Lu 532/18, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. III SA/Wa 560/19, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 marca 2020 r., sygn. II SA/Ke 8/20, CBOSA.

⁶⁴ Por. P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 24 k.p.a.)*, LEX/el. 2019.

⁶⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. II SA/Wa 1470/09, CBOSA.

⁶⁶ Por. wyrok NSA z dnia 21 września 2011 r., sygn. II OSK 737/10, CBOSA.

⁶⁷ Artykuł 165 o.p. i n.; I. Nowak, *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 25 i n.

⁶⁸ Żaden przepis Ordynacji podatkowej nie wyłącza możliwości składania kolejnych wniosków o wyłączenie pracownika, i to niezależnie od etapu procedury podatkowej – zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 lipca 2016 r., sygn. III SA/Kr 473/16, CBOSA.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., sygn. II GSK 825/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 2005/18, CBOSA.

Inicjatywa w zakresie wyłączenia pracownika od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego na gruncie art. 130 § 3 o.p. przysługuje stronie⁷⁰, samemu pracownikowi lub bezpośrednio przełożonemu tego ostatniego podmiotu⁷¹. Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, że jeżeli pracownik organu podatkowego nie złożył stosownego wniosku o wyłączenie, chociaż jego złożenie było zasadne, ani też nie uczyniła tego strona, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu⁷².

Przepis art. 130 § 3 o.p. nie wskazuje, w jakiej formie powinno nastąpić wyłączenie pracownika organu administracji publicznej. Biorąc jednak pod uwagę m.in. zasadę praworządności, zasadę budzenia zaufania obywateli do organów administracji podatkowej, ale przede wszystkim zasadę pisemności, należy przyjąć, że w procedurze podatkowej nie mogą się zdarzyć sytuacje, w których nie następowałoby procesowe rozstrzygnięcie kwestii bezstronności pracownika (art. 216 w zw. z art. 236 o.p.)⁷³. Tym samym wyłączenie pracownika lub ewentualna odmowa jego wyłączenia musi nastąpić w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie⁷⁴, lecz będzie ono podlegać kontroli w ramach postępowania odwoławczego, a także kontroli sądownoadministracyjnej⁷⁵.

Postanowienie o wyłączeniu lub o odmowie wyłączenia pracownika ma charakter konstytutywny⁷⁶. Innymi słowy, powoływanie się na wyłączenie pracownika w myśl art. 130 § 3 o.p. jest skuteczne dopiero w razie wydania przez bezpośredniego przełożonego pracownika stosownego postanowienia po uprzednim uprawdopodobnieniu istnienia okoliczności,

⁷⁰ Wniesienie przez stronę wniosku o wyłączenie pracownika rodzi obowiązek rozpoznania tego wniosku (pozytywnie lub negatywnie) i do tego czasu pracownik, którego ten wniosek dotyczy, nie powinien podejmować jakichkolwiek czynności w sprawie. Innymi słowy, do momentu rozstrzygnięcia kwestii wyłączenia osób, co do których żądanie takie zostało zgłoszone, sprawa podatkowa nie powinna być rozpatrywana – por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II SA/Kr 4/17, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 września 2017 r., sygn. II SA/Ke 515/17, CBOSA.

⁷¹ K. Zalańska, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*

⁷² Wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III SA 125–126/03; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15.

⁷³ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. II SA/Rz 58/17, CBOSA.

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2019 r., sygn. II OSK 3019/18, CBOSA.

⁷⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 marca 2014 r., sygn. I SA/Wr 64/14, CBOSA.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 23 maja 2019 r., sygn. II GSK 378/17, CBOSA.

które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności⁷⁷. Również według judykatury akt ten jest konieczny, gdy wyłączenie następuje w trybie art. 130 § 3 o.p., a więc po uprawdopodobnieniu istnienia okoliczności innych niż wymienione w art. 130 § 1 o.p.⁷⁸, mogących mieć wpływ na bezstronność pracownika załatwiającego sprawę⁷⁹.

Przepis art. 130 § 3 o.p. ma zastosowanie do wszystkich pracowników zatrudnionych w danym organie podatkowym, a więc także do osoby wykonującej funkcję tego organu⁸⁰, oczywiście łącznie z uprawdopodobnieniem tego, że dane okoliczności mogą wywołać wątpliwości co do jej bezstronności⁸¹. W przeciwnym razie zaistnieje konieczność powtórzenia czynności dokonanych z udziałem niewyłączonego pracownika, ponieważ czynności przez niego podjęte należy traktować jak czynności niebyłe⁸². Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził D.R. Kijowski, według którego: „skoro danej czynności dowodowej dokonał pracownik organu uczestniczący w postępowaniu sprzecznie z przepisami o wyłączeniu, nie może ona być uznana za dowód w sprawie”⁸³, przez co wszystkie czynności przez niego podjęte, niezależnie od sytuacji, w jakich wystąpiły, będą

⁷⁷ Por. wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1993 r., sygn. SA/Po 3155/92, CBOSA; wyroki WSA w Lublinie z dnia 28 października 2014 r., sygn. II SA/Lu 721–726/13, CBOSA.

⁷⁸ Wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 1 o.p. następuje z mocy prawa i co do zasady zbędne jest wydawanie w tej sprawie odrębnego postanowienia – tak *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 704; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 maja 2019 r., sygn. II SA/Gl 296/19, CBOSA. Odmiennie J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 804; por. W. Chróścielewski, *Instytucje zapewniające neutralność organu przy rozstrzyganiu sprawy*, [w:] *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, t. 2, cz. 1, red. W. Chróścielewski, seria *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, Warszawa 2018, s. 171–172.

⁷⁹ C. Martysz, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010; wyrok NSA z dnia 29 maja 1990 r., sygn. SA/Po 1555/89, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2011 r., sygn. II SA/Wa 797/09, CBOSA.

⁸⁰ Por. wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1993 r., sygn. SA/Po 3155/92; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2005 r., sygn. I SA/Sz 719/04; wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II SA/Kr 40/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. II SA/Wa 37/19, CBOSA.

⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 29 września 2016 r., sygn. I FSK 285/15, CBOSA.

⁸² I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 26; wyrok NSA z dnia 25 maja 2000 r., sygn. I SA/Wr 3014/98, CBOSA.

⁸³ D.R. Kijowski, *Proceduralne zabezpieczenia przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 4, s. 32–44.

wadliwe, gdyż są dokonane bez podstawy prawnej⁸⁴. W związku z tym należy podkreślić, że odsunięcie pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej jest zupełne z chwilą wydania indywidualnego aktu administracyjnego w procesowej formie postanowienia o wyłączeniu pracownika „z powodu prawdopodobnych wątpliwości co do jego bezstronności”⁸⁵. Prowadzi to do konkluzji, że wyłączony pracownik organu administracji podatkowej nie może podejmować żadnych czynności w tej procedurze, nawet niecierpiących zwłoki.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że bez właściwego rozstrzygnięcia żądania w zakresie wyłączenia pracownika organu podatkowego (także w stosunku do osoby piastującej funkcję organu monokratycznego)⁸⁶ nie jest możliwa kontrola legalności stanowiska czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego w zakresie prawidłowego wymiaru zobowiązania podatkowego⁸⁷. Tym samym następstwa prawne wydanego rozstrzygnięcia podatkowego przez pracownika organu administracji podatkowej podlegającego wyłączeniu są daleko idące i prowadzą do uchylenia indywidualnego aktu administracyjnego, czy to w jurysdykcyjnym postępowaniu instancyjnym (zwykłym, nadzwyczajnym) czy w postępowaniu sądowno-administracyjnym⁸⁸.

Postanowienie o wyłączeniu pracownika musi dotyczyć imiennie oznaczonego pracownika (pracowników)⁸⁹, ponieważ w tej mierze nie może być żadnych wątpliwości, kto i z jakiego powodu został wyłączony lub w stosunku do kogo odmówiono wyłączenia od udziału w postępowaniu⁹⁰. Inaczej rzecz ujmując, postanowienie rozstrzygające wniosek strony o wyłączenie pracownika powinno w swej sentencji go wskazywać, gdyż brak imiennego

⁸⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 marca 2017 r., sygn. I SA/Lu 1065/16, CBOSA.

⁸⁵ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 806.

⁸⁶ Przepisy formalnego prawa podatkowego przyznają stronie prawo procesowe w postaci zgłoszenia wniosku o wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu, a temu prawu odpowiada obowiązek jego rozpoznania. Zgłoszenie wniosku o wyłączenie rodzi zatem obowiązek jego rozstrzygnięcia (pozytywnie lub negatywnie), ale nie pozwala na pozostawienie takiego wniosku bez następstw prawnych – por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 308/07, CBOSA.

⁸⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 marca 2013 r., sygn. I SA/Lu 33/13, CBOSA.

⁸⁸ E. Szewczyk, *Wyłączenie pracownika na podstawie art. 24 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 114, s. 152.

⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 261/07, CBOSA.

⁹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 kwietnia 2010 r., sygn. III SA/Gd 518/09, CBOSA.

wymienienia osób podlegających wyłączeniu lub których wyłączenia odmówiono, czyni taki indywidualny akt administracyjny wadliwym⁹¹, nie pozwala bowiem ustalić, w stosunku do kogo wniosek został rozpoznany i czym narusza przepis art. 217 § 1 pkt 3 o.p.⁹² Także w doktrynie akcentuje się, że wniosek strony o wyłączenie pracownika organu podatkowego powinien zawierać oznaczenie z imienia i nazwiska osoby, której dotyczy, ponieważ na podstawie art. 130 § 3 o.p. można kwestionować jedynie bezstronność imiennie wskazanej osoby będącej pracownikiem organu, a ponadto niezbędnym warunkiem żądania o wyłączenie jest również wskazanie przyczyn uzasadniających istnienie przesłanki wyłączenia określonej w powołanym wyżej przepisie⁹³.

5. PODSUMOWANIE

Ustawodawca w art. 130 o.p. posłużył się dwiema technikami legislacyjnymi⁹⁴: tzw. enumeracją pozytywną (art. 130 § 1 o.p.) oraz klauzulą generalną (art. 130 § 3 o.p.)⁹⁵. W pierwszym przypadku wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej ma charakter obowiązkowy (*iudex inhabilis*) i następuje z przyczyn taksatywnie określonych w art. 130 § 1 o.p., w drugim zaś uznaniowy (*iudex suspectus*)⁹⁶, zgodnie z którym wystarczające jest wyłącznie uprawdopodobnienie, a nie udowodnienie, istnienia okoliczności, które mogą wywołać wątpliwość co do

⁹¹ Zob. I. Nowak, *Correct structure of a tax decision in the light of legal and tax security of the individual*, [w:] *The Safety of the Individual and of the Group in Private and Public Law: A Collection of Studies*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz, Gorzów Wielkopolski 2015, s. 141 i n.

⁹² Por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 307/07, CBOŚA.

⁹³ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Wyłączenie pracownika...*

⁹⁴ Por. zdanie odrębne Z. Czarnika do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16, CBOŚA; A. Olesińska, *Polskie prawo...*, s. 168.

⁹⁵ Por. A. Kosieradzka-Federczyk, W. Federczyk, *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego. Glosa do wyroku NSA z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1981/11*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2012, nr 4, s. 57.

⁹⁶ I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18; idem, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.

bezstronności pracownika⁹⁷. W konsekwencji, opierając się na wskazanej podstawie prawnej (art. 130 § 3 o.p.), dla wyłączenia pracownika organu podatkowego wymagane jest jedynie wykazanie, że mogą istnieć wątpliwości co do jego bezstronności, a nie tego, że jest on rzeczywiście stronniczy, ponieważ uprawdopodobnienie nie czyni pewnym, lecz tylko wiarygodnym (prawdopodobnym) twierdzenie o istnieniu określonej okoliczności⁹⁸.

Powyżej analizowane „rozwiązania prawne” mające zastosowanie nie tylko w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale również procedur quasi-podatkowych, tj. czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej⁹⁹, wyraźnie dowodzą, że wyłączenie pracownika powinno być pierwszym krokiem na drodze do obiektywnego i bezstronnego załatwienia każdej sprawy podatkowej, zapewniając tym samym biernemu podmiotowi stosunku podatkowoprawnego tzw. poczucie „sprawiedliwego załatwienia sprawy”¹⁰⁰. Należy ponadto zauważyć, że art. 130 o.p. „ma zastosowanie do wyłączenia pracowników organów monokratycznych oraz organów kolegialnych, a także do osób piastujących funkcje organów monokratycznych oraz do osób wchodzących w skład organów kolegialnych”¹⁰¹, pamiętając przy tym, że tego przepisu nie należy interpretować jedynie przy użyciu wykładni językowej, z całkowitym pominięciem dyrektyw wykładni funkcjonalnej i systemowej¹⁰². Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do uznania, że monokratyczny organ administracji podatkowej, *nolens volens* „w postaci” przeciw pracownika, który tym się różni od innych, że zajmuje stanowisko związane z właściwością

⁹⁷ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. II SA/Po 81/12, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Wa 1662–1663/13, CBOSA.

⁹⁸ Por. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. II OSK 314/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 marca 2013 r., sygn. I OSK 1186/12, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1667/13, CBOSA.

⁹⁹ I. Nowak, *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 37–56.

¹⁰⁰ Por. uchwała NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2017 r., sygn. II SA/Lu 175/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II SA/Lu 382/18, CBOSA.

¹⁰¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

¹⁰² Por. W. Chróścielewski, *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2015, nr 3, s. 25; I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych...*, s. 20–26.

do załatwiania i rozstrzygania określonej kategorii spraw podatkowych, nie podlegałyby wyłączeniu nawet w sprawie, w której sam jest stroną – co byłoby oczywiście wnioskiem absurdalnym¹⁰³.

In plus w powyższym zakresie należy ocenić zgłoszony w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, postulat przyjęcia jednolitych zasad wyłączenia piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy, organów, w tym samorządowych organów podatkowych¹⁰⁴, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność¹⁰⁵. W uzasadnieniu projektu nowej Ordynacji podatkowej przebudowane zostały kryteria wyłączenia wskazanych powyżej podmiotów, ponieważ w obowiązujących przepisach – i to jest ich główny mankament – przewidziane są zróżnicowane przyczyny ich wyłączenia, co trudno jest logicznie uzasadnić¹⁰⁶. Innymi słowy, na gruncie Ordynacji podatkowej, biorąc pod uwagę fakt, że są to monokratyczne (jednoosobowe) podmioty stosunku podatkowoprawnego, należy ujednocilić przesłanki wyłączenia pracowników oraz organów podatkowych, pamiętając przecież, że w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne różnicowanie gwarancji zapewniających obiektywizm i bezstronność orzekania¹⁰⁷. Warto w tym względzie wskazać też trafne stanowisko H. Dzwonkowskiego, zgodnie z którym „korzystne z punktu widzenia zobowiązanych będzie również rozwiązanie polegające na zrównaniu przesłanek wyłączenia pracowników oraz piastunów organów od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań oraz innych spraw normowanych przepisami prawa

¹⁰³ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 48; por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1991 r., sygn. II OSK 473/15, CBOSA; uchwała NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. I OPS 13/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2016 r., sygn. IV SA 487/91, CBOSA.

¹⁰⁴ Zob. także P. Majka, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, s. 45–46.

¹⁰⁵ L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 36; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130–132a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.

¹⁰⁶ L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa...*, s. 36; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130–132a o.p.*

¹⁰⁷ I. Nowak, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego...*, s. 85; wyrok TK z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, LEX/el.

podatkowego, zwłaszcza z uwagi na poszanowanie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych¹⁰⁸.

Kolejnym postulatem *de lege ferenda*, który czas już najwyższy uwzględnić w przepisach Ordynacji podatkowej, jest wprowadzenie *expressis verbis* zasady bezstronności¹⁰⁹ do katalogu zasad ogólnych procedury podatkowej¹¹⁰, tak aby podatnik miał pewność, że bezstronność nie jest fikcją, a dążenie do jej wyegzekwowania „czystą utopią”¹¹¹. Ponadto zasadę bezstronności należy postrzegać nie tylko jako zasadę postępowania podatkowego, ale również jako dobro publiczne realizowane w ramach szczególnej procedury administracyjnej¹¹², jako standard demokratycznego państwa prawnego¹¹³.

¹⁰⁸ H. Dzwonkowski, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517)*, Warszawa, 2 lipca 2029 r., s. 19, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=3517> (dostęp: 28.01.2021).

¹⁰⁹ I. Nowak; *Instytucja...*, s. 85; L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa...*, s. 84 i n.; P.J. Suwaj, *Gwarancje bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004, s. 39 i n.

¹¹⁰ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 8 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.

¹¹¹ Por. W. Chróścielewski, *Spór...*, s. 15.

¹¹² Por. uchwała NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2017 r., sygn. II SA/Lu 175/17; wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II SA/Lu 382/18.

¹¹³ Zob. szerzej rola i znaczenie zasady bezstronności w tzw. Deklaracjach Praw Podatnika lub Kartach Praw Podatnika, które już od wielu lat, pomimo licznych prób – co do zasady ze strony doktryny, ale nie tylko, nie mogą (zapewne z przyczyn *stricte* politycznych) wejść do „obrotu prawnego” – zob. B. Brzeziński, *Deklaracja Praw Podatnika (Propozycja Systematyzacji Tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2, s. 111 i n.; W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105 i n.; M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 77; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4; Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika z 2019 r., druk sejmowy nr 3458/VIII kadencja, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 25.01.2021).

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Deklaracja Praw Podatnika (Propozycja Systematyzacji Tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 8 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Chróścielewski W., *Instytucje zapewniające neutralność organu przy rozstrzygnięciu sprawy*, [w:] *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, t. 2, cz. 1, red. W. Chróścielewski, seria *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, Warszawa 2018.
- Chróścielewski W., *Podmioty postępowania administracyjnego*, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018.
- Chróścielewski W., *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2015, nr 3.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Dzwonkowski H., *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517)*, Warszawa, 2 lipca 2029 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=3517> (dostęp: 28.01.2021).
- Etel L., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, LEX/el. 1996.
- Kabat A., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Karlikowska M., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2011.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.
- Kijowski D.R., *Proceduralne zabezpieczenia przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 4.

- Klonowski K., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Klonowski K., *Komentarz do art. 268a k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.
- Kmieciak Z.R., *Żądanie wyłączenia pracownika organu w postępowaniu administracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3.
- Knysiak-Molczyk H., *Wyłączenie pracownika na żądanie*, [w:] *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, red. H. Knysiak-Molczyk, LEX/el. 2013.
- Kosieradzka-Federczyk A., Federczyk W., *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego. Glosa do wyroku NSA z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1981/11*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2012, nr 4.
- Majka P., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2015.013>
- Martysz C., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010.
- Münnich M., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Nowak I., *Correct structure of a tax decision in the light of legal and tax security of the individual*, [w:] *The Safety of the Individual and of the Group in Private and Public Law: A Collection of Studies*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz, Gorzów Wielkopolski 2015.
- Nowak I., *Duchowni prawnie uznanych wyznań jako świadkowie w postępowaniu podatkowym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” (w druku).
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>
- Nowak I., *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.
- Nowak I., *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.03>
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012.
- Nowak I., *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 10.
- Nowak I., *Uprawdopodobnienie braku winy jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu w świetle Ordynacji podatkowej, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.

- Nowak I., *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.03>
- Nowak I., *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przeгляд Prawa Publicznego” 2013, nr 1.
- Nowak I., *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.022>
- Nowak I., *Wylączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8.
- Nowak I., *Wylączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.
- Nowak I., *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7.
- Nowak I., *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Orzechowski R., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 130–132 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 24 k.p.a.)*, LEX/el. 2019.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.05>
- Starościak J., *Komentarz do art. 21 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Strzelec D., *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
- Strzelec D., *Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6.

- Suwaj P.J., *Gwarancje bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004.
- Szałkiewicz M., *Wyłączenie samorządowego organu podatkowego w przypadku współwłasności rzeczy stanowiącej przedmiot opodatkowania*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 11.
- Szewczyk E., *Wyłączenie pracownika na podstawie art. 24 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 114.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.
- Wrzeńska-Nowacka A., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012.
- Zalasińska K., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, Legalis/el. 2020.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- Żukowski L., *Zakres obowiązywania Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł-Rzeszów 2012.

EXCLUSION OF AN EMPLOYEE OF A TAX AUTHORITY PURSUANT TO ARTICLE 130 § 3 OF THE TAX ORDINANCE ACT

Summary. The subject matter of the paper involves issues of exclusion of an employee of a tax authority from participation in jurisdictional proceedings in cases concerning tax obligations and in other cases regulated by the provisions of tax law in light of Article 130 § 3 of the Tax Ordinance Act. The author emphasizes that exclusion of an employee of a public authority pursuant to Article 130 § 3 TOA supplements the mode pursuant to 130 § 1 TOA, which means that it may be triggered if existence of circumstances enumerated in the said provision are substantiated. Thus, it does not require substantiation that an employee of an active entity in a tax law relationship will be biased in handling a matter due to a given circumstance, but it will be sufficient that this circumstance raises doubts as to his impartiality. In other words, Article 130 § 3 has a guarantee nature and serves impartial performance of actions in a tax procedure. What is more, the provision of Article 130 § 3 TOA is applied without exceptions to all employees of tax authorities who are to “participate in the proceedings”, also including persons who hold (perform) functions of a tax authority (state or self-government), regardless of the instance course (first instance/second instance) or especially the mode of this procedure (ordinary/extraordinary).

Keywords: exclusion, impartiality, tax authority, employee, substantiation

